



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 10580.723408/2009-70
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9202-003.935 – 2ª Turma
Sessão de 13 de abril de 2016
Matéria Contribuições Sociais Previdenciárias - Requerimento de parcelamento de obrigação principal anterior à lavratura do Auto de Infração.
Recorrente Fazenda Nacional
Interessado Carboflex Produtos e Serviços Especiais Ltda

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2005

AUTO DE INFRAÇÃO - MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL E ACESSÓRIA - APLICAÇÃO DA MULTA MAIS FAVORÁVEL - RETROATIVIDADE BENIGNA

Correto o procedimento adotado pela autoridade fiscal que efetuado cálculos, por competência, para verificação da multa mais benéfica ao contribuinte comparando-se a da legislação anterior, art. 35 e 32 da Lei nº 8.212/91, na redação antiga, vigente à época da lavratura do AI e a da legislação atual (art. 35-A da Lei nº 8.212/91, introduzido pela Lei nº 11.941/2009). Como resultado, aplicou-se, para cada competência, a multa mais benéfica (sistemática anterior ou atual), em face do que dispõe o art. 106 do CTN.

O lançamento da multa isolada prevista no artigo 32-A da Lei 8.212/91 ocorrerá, apenas, quando houver tão somente o descumprimento da obrigação acessória, ou seja, as contribuições destinadas a Seguridade Social foram devidamente recolhidas.

recurso especial provido.

Recurso Especial da Fazenda Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso. Vencidas as Conselheiras Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Teresa Martinez Lopez, que deram provimento parcial ao recurso. Votaram pelas conclusões os Conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Maria Helena Cotta Cardozo, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Heitor de Souza Lima Junior e Carlos Alberto Freitas.

(Assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente

(Assinado digitalmente)

Patrícia da Silva - Relatora

EDITADO EM: 23/05/2016

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente), Maria Teresa Martinez Lopez (Vice-Presidente), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo, Patrícia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior e Gerson Macedo Guerra.

Relatório

Cuida-se de Recurso Especial da Fazenda Nacional, fls. 213/221, contra o Acórdão nº 2402-004.348, fls. 205/211, que por unanimidade deu parcial provimento ao Recurso Voluntário para excluir os valores confessados e parcelados e, por maioria de votos para que seja aplicada a multa de mora nos termos da redação anterior ao art. 35, da Lei nº 8.212/91, limitando-se ao percentual de 75%, e para adequação da multa por descumprimento de obrigações acessórias nos termos do art. 32-A, da Lei nº 8.212/91, se mais benéfico ao contribuinte.

A decisão restou assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2005

PARCELAMENTO DE DÉBITOS DURANTE O CURSO DA AÇÃO FISCAL. ABATIMENTO DOS VALORES APÓS O TÉRMINO DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO.

Para que haja o devido controle de legalidade, é imprescindível que, após o término do contencioso administrativo, sejam abatidos os pagamentos confessados/parcelados no curso da ação fiscal, relativamente aos fatos geradores autuados.

RETROATIVIDADE BENIGNA. POSSIBILIDADE.

Considerando a alteração da legislação que trata das multas previdenciárias, deve-se analisar a situação específica de cada caso e optar pela penalidade que seja mais benéfica ao contribuinte. Recurso voluntário provido em parte.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Na origem, trata-se de Procedimento Fiscal que teve início em 11/02/2009, intimado o sujeito passivo em 05/03/2009, fls. 44/45, e encerramento em 10/07/2009, fls. 49. Ao identificar as inconsistências nas GFIPs, o sujeito passivo procedeu à retificação e solicitou o parcelamento da diferença das obrigações principais, o que ficou formalizado pelo DEBCAD nº 36.517.658-3. A primeira parcela foi paga aos 03/07/2009.

Aos 06/07/2009, foram lavrados os seguintes Autos de Infração: DEBCAD nº 371999499 - competência 07/2009; DEBCAD nº 371999456 - competências 01/2005 a 12/2005; DEBCAD nº 371999464 - competências 01/2005 a 12/2005; DEBCAD nº 371999472 - competência 07/2009; DEBCAD nº 371999502 - competência 07/2009.

O Auto de Infração ora discutido trata-se do DEBCAD nº 37.199.945-6, fls. 2, lavrado em 06/07/2009 e notificado o contribuinte em 10/07/2009, que tem por objeto contribuição social previdenciária cota patronal incidente sobre pagamentos realizados a contribuintes individuais no período entre 01/01/2005 a 31/12/2005, composto do principal, juros e multa.

Ao tomar conhecimento do Auto de Infração, o contribuinte apresentou impugnação informando o parcelamento dos créditos referentes à obrigação principal. Para tanto, juntou os documentos de fls. 103/111, nos quais comprovam o parcelamento do débito em 60 parcelas, sendo a primeira parcela paga no dia **03/07/2009**, fls. 111, ou seja, antes da lavratura do auto de infração.

A DRJ manteve a integralidade do crédito tributário por entender que parcelamento correspondia ao DEBCAD nº 36.517.658-3 e não ao auto de infração ora em questão.

Inconformado, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário alegando a nulidade dos levantamentos DAI e Z1, pela constituição em duplicidade do crédito tributário. Afirmou que foram retificadas as inconsistências contidas nas GFIPs, com confissão de dívida, razão pela qual o lançamento de ofício é nulo. Alegou, ainda, a aplicação imediata e retroativa de multa de mora no percentual de 20%.

Diante da falta de elementos fáticos probatórios que comprovassem o efetivo parcelamento do débito, o julgamento foi convertido em diligência para obter maiores informações sobre a matéria.

Em resposta, a Secretaria da Receita Federal, fls. 191, informou o seguinte:

*Conforme solicitação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais a fiscalização realizou o cotejamento do DEBCAD nº 36.517.658-3 e do PAF 18050.005854/2009-07 com este processo e constatou que o DEBCAD nº 36.517.658-3 refere-se à **pedido de parcelamento** feito pela empresa (após o início da*

ação fiscal) de débitos referentes às competências 01/2005 a 12/2005 e rubrica 1114-ADMINISTRADOR/AUTONOMO.

Diante de tais informações, foi dado parcial provimento ao Recurso Voluntário para excluir os valores confessados e parcelados e para que seja aplicado o princípio da retroatividade benigna no cálculo da multa.

Inconformada, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial alegando que o acórdão contrariou precedentes deste Conselho, mais especificamente o acórdão nº 105-12.959 e acórdão nº 9202-002.193, cujas ementas seguem transcritas:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - Não se conhece do recurso, por falta de objeto, quando a contribuinte desiste da discussão administrativa, mediante a opção pelo pagamento parcelado da dívida.

Recurso não conhecido.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/05/2004

AUTO DE INFRAÇÃO. PENALIDADE DECORRENTE DO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DECADÊNCIA.

O prazo decadencial aplicável à exigência de multa decorrente de omissão de informações em GFIP é aquele previsto no artigo 173, inciso I, do CTN, ou seja, tem início no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

AUTO DE INFRAÇÃO DECORRENTE DE LANÇAMENTO POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL JULGADO IMPROCEDENTE EM PARTE. AUTUAÇÃO REFLEXA. OBSERVÂNCIA DECISÃO.

Impõe-se a exclusão da multa aplicada decorrente da ausência de informação em GFIP de fatos geradores lançados em Auto de Infração, pertinente ao descumprimento da obrigação principal, declarado parcialmente improcedente, em face da íntima relação de causa e efeito que os vincula, devendo ser excluído da penalidade os valores concernentes à Previdência Complementar Privada e Reembolso Escolar.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. PENALIDADE. GFIP. OMISSÕES. INCORREÇÕES. RETROATIVIDADE BENIGNA.

A multa prevista no art. 44, inciso I da Lei 9.430, de 1997, decorrente do lançamento de ofício é única, no importe de 75% (se não duplicada), e visa apenas, de forma conjunta, tanto o não pagamento (parcial ou total) do tributo devido, quanto a não apresentação da declaração ou a declaração inexata, sem haver como mensurar o que foi aplicado para punir uma ou outra infração.

No presente caso, em que houve a aplicação da multa prevista no revogado art. 32, § 5º, que se refere à apresentação de declaração inexata, e também da sanção pecuniária pelo não

pagamento do tributo devido no prazo de lei, estabelecida no igualmente revogado art. 35, II, o cotejo das duas multas, em conjunto, deverá ser feito em relação à penalidade pecuniária do art. 44, inciso I, da Lei 9.430, de 1997, que se destina a punir ambas as infrações já referidas, e que agora encontra aplicação no contexto da arrecadação das contribuições previdenciárias.

Correta a aplicação da regra pertinente à de aplicação da multa mais benéfica, entre a vigente no momento da prática da conduta apenada e a atualmente disciplinada no art. 44, I da Lei no 9.430, de 1996, deduzidos os valores levantados a título de multa nas NFLDs correlatas.

Recurso Especial do Contribuinte Provido em Parte.

Argumenta que o parcelamento, obtido posteriormente ao início da ação fiscal, desencadeia o não conhecimento do recurso interposto, pois sinaliza a desistência da discussão administrativa. Quanto ao cálculo da multa, aduz a impossibilidade do *bis is idem* e a necessidade de se aplicar o disposto no art. 476-A, da Instrução Normativa RFB nº 971 de 13/11/2009.

Ao final requereu a reforma do julgado para reformar o acórdão recorrido no sentido de não conhecer o recurso voluntário e de determinar o recálculo da multa na forma em que lançada.

Sem contrarrazões, subiram os autos para relatório e voto.

É o relatório.

Voto

Conselheira Patrícia da Silva, Relatora

Na interposição do presente recurso, foram observados os pressupostos gerais de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

A lide tem como objeto a multa a ser aplicada no descumprimento de obrigações principais e obrigações acessórias previdenciárias, cujos fatos geradores ocorreram antes da entrada em vigor da MP nº 449/2008.

Antes de analisar o debate em questão, importante tecer algumas considerações sobre a sistemática da Lei nº 8.212/91 no tocante à penalidade pelo descumprimento das obrigações (principais e acessórias) sob a ótica do princípio da retroatividade benigna.

Como se sabe, a MP nº 449/2008 trouxe relevantes alterações na sistemática das multas aplicáveis. Antes de sua entrada em vigor, o descumprimento das obrigações principais era penalizado da seguinte forma: - As obrigações declaradas em GFIP, mas pagas em atraso, eram sancionadas com multa variável entre 8% a 20%, de acordo com o art. 35, I, da Lei nº 8.212/91 (redação anterior à MP nº 449/2008); - As obrigações que não tinham sequer

sido lançadas em GFIP, cujos lançamentos se deram de ofício pela autoridade fiscal, eram punidas com a multa variável entre 24% a 50%, nos termos do art. 35, II, da mesma Lei. Caso os créditos fossem incluídos em dívida ativa, a multa aplicável era de 60% a 100%, conforme o inciso III.

Em que pese ambas as multas serem denominadas de “multa de mora”, os percentuais diferenciavam-se pela existência de uma prévia declaração do tributo ou pelo lançamento de ofício.

A nova sistemática trazida pela MP nº 449/2008 estabeleceu uma distinção mais visível entre as multas, denominando de multa de mora a multa incidente sobre as obrigações já declaradas em GFIP, mas pagas em atraso, e de multa de ofício as obrigações lançadas de ofício pela autoridade fiscal, objetivando abrandar a multa de mora e aplicar uma penalidade mais severa às obrigações lançadas de ofício.

Desta forma, a multa pelo pagamento em atraso das obrigações já declaradas (anteriormente prevista no art. 35, I) passou a ser de 0,33% ao dia, limitada a 20%, nos termos do atual art. 35, *caput*, da Lei nº 8.212/91, que faz remissão ao art. 61, da Lei nº 9.430/96. Já para as obrigações lançadas de ofício, a multa (antes prevista no art. 35, II) passou a ser fixa, de 75%, nos termos do art. 35-A, da mesma Lei, que faz remissão ao art. 44, I, da Lei nº 9.430/96.

Quanto às obrigações acessórias, o descumprimento das obrigações era penalizado com as multas previstas no art. 32, §§ 4º, 5º e 6º, da Lei nº 8.212/91. A MP nº 449/2009 revogou os referidos dispositivos, instituindo a multa do art. 32-A, da mesma Lei, que é de “R\$ 20,00 (vinte reais) para o grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas” e “de 2% ao mês calendário ou fração incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento)”.

Como se observa, em determinados pontos a nova sistemática foi mais benéfica ao contribuinte, mas em outros estabeleceu multa mais severa. Assim, para o cálculo das multas incidentes sobre fatos geradores ocorridos antes da entrada em vigor da MP nº 449/2008, mas realizado após 12/2008, deve-se levar em conta o princípio da retroatividade benigna previsto no art. 106, do CTN.

Assim, sob a ótica do referido princípio, as multas de fatos geradores ocorridos antes de 03/12/2008, mas aplicadas posteriormente a essa data, devem ser calculadas **comparando a legislação anterior com a atual**, isto porque a Lei nº 8.212/91 é clara ao estabelecer penalidades distintas para o descumprimento das obrigações principais declaradas e pagas em atraso (multa de mora do art. 35, *caput*), para as obrigações principais lançadas de ofício (multa de ofício do art. 35-A) e para o descumprimento de obrigações acessórias (multa do art. 32-A).

Todavia, a Receita Federal vem adotando um posicionamento no sentido da aplicação de uma **multa única** quando houver tanto descumprimento de obrigações principais quanto de obrigações acessórias. Tal entendimento decorre de uma interpretação do Fisco de que a multa única é mais favorável ao contribuinte do que a aplicação separada das multas dos arts. 32-A e 35-A, da Lei nº 8.212/91, em virtude da proibição do *bis in idem*.

Desta forma, para o cálculo das multas por descumprimento das obrigações previdenciárias, o Fisco vem adotando a seguinte sistemática, de acordo com o art. 476-A, da Instrução Normativa RFB 971/2009, vejamos:

Art. 476-A. No caso de lançamento de ofício relativo a fatos geradores ocorridos: (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1027, de 22 de abril de 2010)

I - até 30 de novembro de 2008, deverá ser aplicada a penalidade mais benéfica conforme disposto na alínea "c" do inciso II do art. 106 da Lei nº 5.172, de 1966 (CTN), cuja análise será realizada pela comparação entre os seguintes valores:(Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1027, de 22 de abril de 2010)

a) somatório das multas aplicadas por descumprimento de obrigação principal, nos moldes do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009, e das aplicadas pelo descumprimento de obrigações acessórias, nos moldes dos §§ 4º, 5º e 6º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009; e (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1027, de 22 de abril de 2010)

b) multa aplicada de ofício nos termos do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1027, de 22 de abril de 2010)

II - a partir de 1º de dezembro de 2008, aplicam-se as multas previstas no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1027, de 22 de abril de 2010)

§ 1º Caso as multas previstas nos §§ 4º, 5º e 6º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, tenham sido aplicadas isoladamente, sem a imposição de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal, deverão ser comparadas com as penalidades previstas no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1027, de 22 de abril de 2010)

Observa-se, portanto, que ao instituir uma **multa única**, deixa-se de estipular qualquer comparação entre os dispositivos anteriores e atuais da Lei nº 8.212/91, considerando-se viável a aplicação da multa de ofício de forma generalizada.

Em julgados anteriores, vinha adotando o posicionamento de que, em respeito ao art. 106, do CTN, na execução do julgado a autoridade fiscal deverá verificar a situação mais benéfica ao contribuinte a partir da comparação entre as multas anteriormente previstas nos arts. 35, I e II, e 32, com as multas atuais dos arts. 35, *caput*, 35-A e 32-A, de acordo com a natureza da infração cometida.

Isto porque, entendo que não é possível admitir que a penalidade por descumprimento de obrigação acessória seja estabelecida de uma forma quando aplicada de forma isolada e de forma distinta quando cumulada com multa referente à obrigação principal,

pois não há previsão legal nesse sentido. À Receita Federal cabe implementar meios para recalcular os débitos de forma a aplicar a penalidade mais benéfica ao contribuinte, comparando os dispositivos da lei anterior ao atual, e não criar condições prejudiciais aos contribuintes.

Ressalvada minha tese sobre a questão, constata-se que o meu posicionamento diverge da posição deste colegiado, que em outros julgados tem se manifestado quase à unanimidade, não fosse o voto divergente da ora relatora, no sentido de dar provimento ao recurso especial da Fazenda, razão pela qual modifico o meu posicionamento para me adequar à jurisprudência deste Conselho.

Diante do exposto, **dou provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional**, para que seja restabelecida a forma de cálculo utilizada no lançamento, que já promoveu a aferição acerca da opção mais benéfica, nos moldes requeridos pela Recorrente, a saber:

- a soma das duas multas, aplicadas nos Autos de Infração de descumprimento de obrigações principais e acessórias; ou
- a multa de 75% sobre a totalidade ou diferença de contribuição, prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996.

(Assinado digitalmente)

Patrícia da Silva