



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

Processo nº 10580.728333/2009-13
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-003.914 – 2ª Turma
Sessão de 13 de abril de 2016
Matéria CP - Multa de Mora
Recorrente Fazenda Nacional
Interessado Gráfica Santa Helena Ltda

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2005 a 31/08/2008

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 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 negaram provimento ao recurso.

(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 do Procurador (fls. 188/ 194) interposto em face do Acórdão nº 2402-004.082 (fls. 169/ 186), que por maioria de votos deu parcial provimento ao Recurso Voluntário para que seja aplicada a multa de mora prevista no art. 35, da Lei nº 8.212/91, limitada a 75%, se mais benéfica ao contribuinte. A decisão restou assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2005 a 31/08/2008

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS.

Incide contribuição previdenciária sobre os valores pagos a título de participação nos lucros e resultados da empresa quando descumprida regra para distribuição do benefício fixada no instrumento de negociação.

MULTA DE MORA.

Aplica-se aos processos de lançamento fiscal dos fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449 e declarados em GFIP o artigo 106, inciso II, alínea "c" do CTN para que as multas de mora sejam adequadas às regras do artigo 61 da Lei nº 9.430/96. No caso da falta de declaração, a multa aplicável é a prevista no artigo 35 da Lei nº 8.212, de 24/07/91 limitada a 75%, nos percentuais vigentes à época de ocorrência dos fatos geradores.

INCONSTITUCIONALIDADE.

É vedado ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais afastar dispositivo de lei vigente sob fundamento de inconstitucionalidade.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Na origem, trata-se de Auto de Infração – DEBCAD nº 37.261.182-6, lavrado em 07/12/2009, que tem por objeto Contribuições Sociais Previdenciárias incidentes sobre a remuneração de empregados a título de Participação nos Lucros e Resultados - PLR, em desacordo com a legislação que rege a matéria, com base nos arts. 22, I e II, da Lei nº 8.212/91.

Sobre a obrigação principal, foram acrescidos juros, **multa de mora**, com base no art. 35, I, II e III, da Lei nº 8.212/91, sobre as competências 02/2005, 04/2005, 06/2005, 07/2005, 02/2006 e 02/2007, e a **multa de ofício**, com base no art. 35-A, da Lei nº 8.212/91, sobre as competências 06/2006 a 09/2006, 05/2007 a 08/2007.

Conforme consta do Relatório Fiscal, fls. 33/:

5.1 A época dos fatos geradores ora autuados, a Lei 8.212/91 estabelecia penalidades diversas para fatos geradores igualmente distintos e autônomos. Uma prevista no art. 32, § 5º, que tem natureza de multa por descumprimento da obrigação acessória prevista no inciso IV, do art. 32, da Lei 8.212/91, e outra prevista no art. 35, com redação dada pela Lei 9.876/99, que consiste em penalidade pecuniária que decorre do não recolhimento do tributo devido dentro do respectivo vencimento, que lhe imprime, por sua vez, natureza de multa moratória;

(...)

5.5

Com a nova sistemática introduzida pela Lei 11.941/09, a conduta de apresentar declaração inexata da GFIP ao Fisco passou a ser apenada na forma do art. 32-A, inciso I, da Lei 8.212/91, que impõe penalidade pecuniária para a mesma infração prevista no revogado §5º, do art. 32, da mesma Lei, enquanto o inciso I, do art. 44, da Lei 9.430/96, impõe multa de ofício no importe de 75% sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

5.8 Assim sendo, no cálculo da multa do Auto de Infração nº 37.261.185-0, correspondente ao descumprimento da obrigação acessória estabelecida no art. 32, inciso IV, § 5º, da Lei 8.212/91, foi observado o princípio da retroatividade benigna estabelecida no art.106, inciso II, alínea “c”, do CTN, mediante quadros comparativos abaixo: (...)

5.9 A empresa ficou situada nas seguintes faixas: de 16 a 50 segurados (200708) e de 51 a 100 segurados (demais competências), conforme GFIPs entregues. Assim, o valor do limite mensal para aplicação da multa foi de, respectivamente, 02 e 05 vezes o valor mínimo de R\$ 1.329,18, ou seja, R\$ 2.658,36 e R\$ 6.645,90, na forma do previsto no art. 8º da Portaria Interministerial MPS/MF nº 48, de 12.02.2009. 5.9 Desta forma, a multa aplicada no Auto de Infração 37.261.185-0 corresponde à soma das penalidades referentes às competências fevereiro/2005; fevereiro/2006 e abril e maio, de 2007,

calculadas em conformidade com o art. 32, §5o, da Lei 8.212/91, enquanto para as demais competências foi aplicada a penalidade prevista no art. 44, inciso I, da Lei 9.430/96; (...)

5.11 Pelo exposto, no presente Auto de Infração, foram aplicadas as multas adiante:

- *Competências fevereiro, abril, junho e julho, de 2005; fevereiro/2006 e fevereiro/2007 –*

Multas previstas no art. 35, da Lei 8.212/91, com redação dada pela Lei 9.876/99; (multa de 24 %).

- *Demais competências – Multas previstas no art. 35-A, da Lei 8.212/91, com redação dada pela Lei 11.941/2009; (multa de 75 %).*

Após analisar a Impugnação apresentada pelo contribuinte, a 6ª Turma da DRJ/SDR manteve integralmente o lançamento fiscal, acórdão nº 15-31.445, fls. 126/132.

Interposto recurso voluntário, a e. Turma *a quo* entendeu pela manutenção do lançamento fiscal relativo à obrigação principal e pela reforma do Acórdão da DRJ quanto à multa, para que venha a ser aplicada na forma do art. 35, da Lei nº 8.212/91, limitada a 75%, se mais benéfica.

Para demonstrar o entendimento adotado, transcreve-se excertos do voto exarado:

Em síntese, por força do artigo 106, inciso II, alínea "c" do CTN, os processos de lançamento fiscal de fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449, ainda em tramitação, devem ser revistos para que as multas sejam adequadas às regras e limitação previstas no artigo 61 da Lei nº 9.430/96, quando declarados os fatos geradores ou, caso contrário, aplicado o artigo 35 da Lei nº 8.212, de 24/07/91 nos percentuais vigentes à época dos fatos geradores.

Por último, considerando que a execução judicial do crédito é ato processual posterior à MP 449, também não seria aplicável a regra do artigo 35, inciso III, "c" e "d" da Lei nº 8.212/91, mas a atual regra no artigo 44, inciso I da Lei nº 9.430, de 7/12/1996.

A Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial alegando a contrariedade do acórdão com precedentes deste Conselho, mais especificamente o Acórdão nº 9202-002.193, cuja ementa segue transcrita:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

AUTO DE INFRAÇÃO. PENALIDADE DECORRENTE DODESCUMPRIMENTO 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 revista 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.”

Ao final, requereu a reforma do julgado para aplicar o disposto no art. 476-A, da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, nos seguintes termos: 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 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.

Nas contrarrazões, o contribuinte argui que o fato gerador é anterior à vigência da MP 449/2008, razão pela qual deve-se aplicar no caso em tela a multa vigente à época, ou seja, a multa do art. 35, da Lei nº 8.212/91, limitada a 75%.

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