



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

Processo nº 10580.728344/2009-01
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-003.916 – 2ª Turma
Sessão de 13 de abril de 2016
Matéria CP - Multa por descumprimento de obrigações acessórias
Recorrente Fazenda Nacional
Interessado Gráfica Santa Helena Ltda

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2005 a 31/12/2008

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 da Fazenda Nacional contra o Acórdão nº 2402-004.084, que restou assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2005 a 31/12/2008

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS.

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

GFIP. OMISSÕES. INCORREÇÕES. INFRAÇÃO. PENALIDADE MENOS SEVERA. RETROATIVIDADE BENIGNA. PRINCÍPIO DA ESPECIALIDADE.

Em cumprimento ao artigo 106, inciso II, alínea “c” do CTN, aplica-se a penalidade menos severa modificada posteriormente ao momento da infração.

A norma especial prevalece sobre a geral: o artigo 32º da Lei nº 8.212/1991 traz regra aplicável especificamente à GFIP, portanto deve prevalecer sobre as regras no artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 que se aplicam a todas as demais declarações a que estão obrigados os contribuintes e responsáveis tributários.

INCONSTITUCIONALIDADE.

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

Recurso Voluntário Provado em Parte

Na origem trata-se de Auto de Infração que tem por objeto contribuição social previdenciária incidente sobre verbas pagas a empregados a título de participação nos lucros e resultado, lavrado posteriormente à MP 449/08, incluindo obrigação principal, juros e multas.

Para o cálculo da multa mais benéfica, a autoridade fiscal fez o cotejo entre as normas revogadas (Art. 35 e 32) e a norma atual (Art. 35-A) da Lei nº 8.212/91.

Em sede de Recurso Especial, a Turma recorrida deu parcial provimento ao recurso para que “em relação aos fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449/2008, seja adequada a multa aplicada ao artigo 32-A da Lei nº 8.212/91, caso mais benéfica.

Inconformada, a Fazenda Nacional interpôs o presente Recurso Especial alegando que o acórdão recorrido contrariou precedentes deste Conselho, requerendo a reforma do julgado para que a multa seja calculada da seguinte forma: soma das multas da norma revogada (art. 35, II e art. 32, IV) ou a multa do atual art. 35-A, da Lei nº 8.212/91.

O contribuinte apresentou contrarrazões requerendo a manutenção do julgado.

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 modifiro 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