



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

Processo n° 10865.003295/2007-34
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9202-006.565 – 2ª Turma
Sessão de 28 de fevereiro de 2018
Matéria CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado MARCELLO CARNEIRO

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/12/2006

OBRIGAÇÃO PRINCIPAL E ACESSÓRIA. PRODUTOR RURAL PESSOA FÍSICA RESPONDE COMO EQUIPARADO A EMPRESA.

Não há que se falar na aplicação do art. 131, III do CTN para casos em que o de cujus seja Produtor Rural com matrícula CEI.

Na hipótese por ser equiparado a Empresa este responde por todas as obrigações cujos pagamentos não restaram devidamente comprovados.

MULTA. RETROATIVIDADE BENÉFICA. APLICAÇÃO

Quando da aplicação, simultânea, em procedimento de ofício, da multa prevista no revogado art. 32, § 5º, da Lei nº. 8.212, de 1991, que se refere à apresentação de declaração inexata em GFIP, e também da sanção pecuniária pelo não pagamento do tributo devido, prevista no art. 35, II da mesma Lei, deve-se cotejar, para fins de aplicação do instituto da retroatividade benéfica, a soma das duas sanções eventualmente aplicadas quando do lançamento, em relação à penalidade pecuniária do art. 44, inciso I, da Lei 9.430, de 1996, que se destina a punir ambas as infrações já referidas, e que se tornou aplicável no contexto da arrecadação das contribuições previdenciárias desde a edição da Medida Provisória nº. 449, de 2008. Assim, estabelece-se como limitador para a soma das multas aplicadas através de procedimento de ofício o percentual de 75%.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento integral, vencida a conselheira Patrícia da Silva (relatora), que lhe deu provimento parcial para que a

retroatividade benigna seja aplicada em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14, de 2009. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Ana Paula Fernandes.

(Assinado digitalmente)
Maria Helena Cotta Cardozo – Presidente em exercício

(Assinado digitalmente)
Patrícia da Silva - Relatora

(Assinado digitalmente)
Ana Paula Fernandes – Redatora designada

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Patrícia da Silva, Heitor de Souza Lima Junior, Ana Paula Fernandes, Mário Pereira de Pinho Filho (suplente convocado), Ana Cecília Lustosa da Cruz, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pelo Fazenda Nacional - PFN em face da decisão da 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do CARF, consubstanciada do Acórdão nº 230102.573 (fls 136), sessão de 07.02.2012, com a seguinte ementa:

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/12/2006

DECADÊNCIA. DIES A QUO E PRAZO. APLICAÇÃO DO ART. 173, INCISO I DO CTN NO CASO DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA.

O lançamento de ofício ou a parte deste que trata de aplicação de penalidade por descumprimento de obrigação acessória submete-se à regra decadencial do art. 173, inciso I, considerando-se, para a aplicação do referido dispositivo, que o lançamento só pode ser efetuado após o prazo para cumprimento do respectivo dever instrumental.

RESPONSABILIDADE DO ESPÓLIO SOMENTE PELOS TRIBUTOS DEVIDOS PELO DE CUJUS. O art. 131 do CTN delimita a responsabilização do espólio somente em relação aos tributos devidos pelo de cujus, afastando a possibilidade de tal responsabilidade ser ampliada para atingir as multas. Recurso Voluntário Provido

Do voto do relator:

*Por todo o exposto, voto no sentido de **CONHECER e DAR PROVIMENTO PARCIAL ao RECURSO VOLUNTÁRIO** de modo a (i) afastar os fatos geradores até 11/2001 por conta da decadência; (ii) afastar os fatos geradores até 03/2005 por conta do art. 131 do CTN; (iii) em relação ao período posterior a 03/2005, manter a multa mais*

benéfica quando comparada a penalidade prevista nos parágrafos do art. 32 com aquela prevista no art. 32A da Lei 8.212/91.

O recorrente aponta divergência jurisprudencial entre o acórdão recorrido e outro julgado em relação às matérias:

a) forma de cálculo utilizada para multa de obrigação acessória mais benéfica ao contribuinte. Aplicação do art. 32-A da Lei 8.212/91 - paradigmas Acórdãos 2401-00.127 e 206-01.782, tendo sido somente o primeiro paradigma objeto de admissibilidade uma vez que entendido suficiente para comprovar a divergência e;

b) responsabilidade do espólio pela multa de ofício: paradigmas 105-16.233 e 106-11431; tendo sido somente o primeiro paradigma objeto de admissibilidade uma vez que entendido suficiente para comprovar a divergência.

Na origem, trata-se de Auto de Infração, lavrado em 10/10/2007, por ter o contribuinte acima identificado, segundo Relatório Fiscal da Infração, fls. 34/41, apresentado o documento a que se refere o art. 32, inciso IV e §3º com informações inexatas, incompletas ou omissas em relação aos fatos geradores de contribuições previdenciárias nas competências 01/1999 a 12/2006, tendo resultado na aplicação de multa de R\$ 60.214,81, fls. 01

Intimado o contribuinte não apresentou contrarrazões.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Patrícia da Silva - Relatora

Pelo que consta no processo quanto a sua tempestividade, às devidas apresentação de paradigmas e indicação de divergência, entendo, que o recurso atende aos requisitos de admissibilidade.

a) Quanto a forma de cálculo utilizada para multa de obrigação acessória mais benéfica ao contribuinte

Este colegiado tem se debruçado frequentemente e o entendimento tem sido unânime, motivo pelo qual, trago a colação o constante do Acórdão 9202006.247, da lavra do ilustre colega Conselheiro Heitor de Souza Lima Junior:

Sob análise a Lei n.º. 8.212, de 1991, cujos dispositivos de interesse aplicáveis à análise do recurso, são abaixo reproduzidos, abrangendo-se as redações anterior e posterior à edição da Medida Provisória n.º. 449, de 2008:

<u>Lei 8.212, de 1991 (Antes da edição da MP 449/08)</u>	<u>Lei 8.212, de 1991 (Após a edição da MP 449/08)</u>
<p>Art. 32. A empresa é também obrigada a:</p> <p>(...)</p> <p>IV - informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, por intermédio de documento a ser definido em regulamento, dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS. (Inciso acrescentado pela Lei n.º 9.528, de 10.12.97).</p> <p>(...)</p> <p>§ 1º O Poder Executivo poderá estabelecer critérios diferenciados de periodicidade, de formalização ou de dispensa de apresentação do documento a que se refere o inciso IV, para segmentos de empresas ou situações específicas. (Parágrafo acrescentado pela Lei n.º 9.528, de 10.12.97).</p> <p>§ 2º As informações constantes do documento de que trata o inciso IV, servirão como base de cálculo das contribuições devidas ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, bem como comporão a base de dados para fins de cálculo e concessão dos benefícios previdenciários. (Parágrafo acrescentado pela Lei n.º 9.528, de 10.12.97).</p> <p>§ 3º O regulamento disporá sobre local, data e forma de entrega do documento previsto no inciso IV. (Parágrafo acrescentado pela Lei n.º 9.528, de 10.12.97).</p> <p>§ 4º A não apresentação do documento previsto no inciso IV, independentemente do recolhimento da contribuição, sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente a multa variável equivalente a um multiplicador sobre o valor mínimo previsto no art. 92, em função do número de segurados,</p>	<p>Art. 32. A empresa é também obrigada a:</p> <p>(...)</p> <p>IV - declarar à Secretaria da Receita Federal do Brasil e ao Conselho Curador do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS, na forma, prazo e condições estabelecidos por esses órgãos, dados relacionados a fatos geradores, base de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS ou do Conselho Curador do FGTS; (Redação dada pela MP n.º 449, de 2008).</p> <p>(...)</p> <p>§ 1º (Revogado pela Medida Provisória n.º 449, de 2008).</p> <p>§ 2º A declaração de que trata o inciso IV constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência do crédito tributário, e suas informações comporão a base de dados para fins de cálculo e concessão dos benefícios previdenciários. (Redação dada pela Medida Provisória n.º 449, de 2008).</p> <p>§ 3º (Revogado pela Medida Provisória n.º 449, de 2008).</p> <p>§4º (Revogado pela Medida Provisória n.º 449, de 2008).</p> <p>§5º (Revogado pela Medida Provisória n.º 449, de 2008).</p> <p>§6º (Revogado pela Medida Provisória n.º 449, de 2008).</p> <p>§7º (Revogado pela Medida Provisória n.º 449, de 2008).</p> <p>§8º (Revogado pela Medida Provisória n.º 449, de 2008).</p> <p>§ 9º A empresa deverá apresentar o documento a que se refere o inciso IV ainda que não ocorram fatos geradores de contribuição previdenciária, aplicando-se, quando couber, a penalidade prevista no art. 32-A. (Redação dada pela Medida Provisória n.º 449, de</p>

<p>conforme quadro abaixo: (Parágrafo e tabela acrescentados pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).</p> <p>0 a 5 segurados - 1/2 valor mínimo</p> <p>6 a 15 segurados - 1 x o valor mínimo</p> <p>16 a 50 segurados - 2 x o valor mínimo</p> <p>51 a 100 segurados - 5 x o valor mínimo</p> <p>101 a 500 segurados - 10 x o valor mínimo</p> <p>501 a 1000 segurados - 20 x o valor mínimo</p> <p>1001 a 5000 segurados - 35 x o valor mínimo</p> <p>acima de 5000 segurados - 50 x o valor mínimo</p> <p>§ 5º A apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no parágrafo anterior. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).</p> <p>§ 6º A apresentação do documento com erro de preenchimento nos dados não relacionados aos fatos geradores sujeitará o infrator à pena administrativa de cinco por cento do valor mínimo previsto no art. 92, por campo com informações inexatas, incompletas ou omissas, limitadas aos valores previstos no § 4º. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).</p> <p>§ 7º A multa de que trata o § 4º sofrerá acréscimo de cinco por cento por mês calendário ou fração, a partir do mês seguinte àquele em que o documento deveria ter sido entregue. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).</p> <p>§ 8º O valor mínimo a que se refere o § 4º será o vigente na data da lavratura do auto de infração. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528, de</p>	<p>2008)</p> <p>§ 10. O descumprimento do disposto no inciso IV impede a expedição da certidão de prova de regularidade fiscal perante a Fazenda Nacional. (Redação dada pela Medida Provisória nº 449, de 2008)</p> <p>§ 11. Em relação aos créditos tributários, os documentos comprobatórios do cumprimento das obrigações de que trata este artigo devem ficar arquivados na empresa até que ocorra a prescrição relativa aos créditos decorrentes das operações a que se refiram. (Redação dada pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</p> <p>Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do art. 32 no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas (incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</p> <p>I - de dois por cento ao mês-calendário ou fração, incidente 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 vinte por cento, observado o disposto no § 3o; e (incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</p> <p>II - de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de dez informações incorretas ou omitidas. (incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</p> <p>§ 1º Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso I do caput, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo fixado para entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não-apresentação, a data da lavratura do auto de infração ou da notificação de lançamento. (incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</p> <p>§ 2º Observado o disposto no § 3o, as multas serão reduzidas: (incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008.:</p> <p>I - à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou: (incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</p> <p>II - a setenta e cinco por cento, se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação. (incluído pela Medida Provisória nº 449,</p>
--	---

<p>10.12.97).</p> <p>§ 9º A empresa deverá apresentar o documento a que se refere o inciso IV, mesmo quando não ocorrerem fatos geradores de contribuição previdenciária, sob pena da multa prevista no § 4º. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).</p> <p>§ 10. O descumprimento do disposto no inciso IV é condição impeditiva para expedição da prova de inexistência de débito para com o Instituto Nacional do Seguro Social-INSS. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).</p> <p>§ 11. Os documentos comprobatórios do cumprimento das obrigações de que trata este artigo devem ficar arquivados na empresa durante dez anos, à disposição da fiscalização. (Parágrafo renumerado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).</p> <p>(...)</p> <p>Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos: (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).</p> <p>I - para pagamento, após o vencimento de obrigação não incluída em notificação fiscal de lançamento:</p> <p>a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).</p> <p>b) quatorze por cento, no mês seguinte; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).</p> <p>c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).</p> <p>II - para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento:</p> <p>a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de</p>	<p>de 2008).</p> <p>§ 3º A multa mínima a ser aplicada será de: (incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</p> <p>I - R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e (incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</p> <p>II - R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos. (incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</p> <p>(...)</p> <p>Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas “a”, “b” e “c” do parágrafo único do art. 11, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei no 9.430, de 1996. (Redação dada pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</p> <p>I – (revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</p> <p>a) (revogada pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</p> <p>b) (revogada pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</p> <p>c) (revogada pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</p> <p>II – (revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</p> <p>a) (revogada pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</p> <p>b) (revogada pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</p> <p>c) (revogada pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</p> <p>d) (revogada pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</p> <p>III – (revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</p> <p>a) (revogada pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</p> <p>b) (revogada pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</p> <p>c) (revogada pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</p> <p>d) (revogada pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</p> <p>§ 1º (revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</p> <p>§ 2º (revogado pela Medida Provisória nº 449, de</p>
--	--

<p>1999).</p> <p>b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).</p> <p>c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).</p> <p>d) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).</p> <p>III - para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa:</p> <p>a) sessenta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).</p> <p>b) setenta por cento, se houve parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).</p> <p>c) oitenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito não foi objeto de parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).</p> <p>d) cem por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito foi objeto de parcelamento. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).</p> <p>§ 1º Na hipótese de parcelamento ou reparcelamento, incidirá um acréscimo de vinte por cento sobre a multa de mora a que se refere o caput e seus incisos.</p> <p>§ 2º Se houver pagamento antecipado à vista, no todo ou em parte, do saldo devedor, o acréscimo previsto no parágrafo anterior não incidirá sobre a</p>	<p>2008).</p> <p>§ 3º (revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008)</p> <p>§ 4º (revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</p> <p>Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. (Incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</p>
---	--

<p><i>multa correspondente à parte do pagamento que se efetuar.</i></p> <p><i>§ 3º O valor do pagamento parcial, antecipado, do saldo devedor de parcelamento ou do reparcelamento somente poderá ser utilizado para quitação de parcelas na ordem inversa do vencimento, sem prejuízo da que for devida no mês de competência em curso e sobre a qual incidirá sempre o acréscimo a que se refere o § 1º deste artigo.</i></p> <p><i>§ 4º Na hipótese de as contribuições terem sido declaradas no documento a que se refere o inciso IV do art. 32, ou quando se tratar de empregador doméstico ou de empresa ou segurado dispensados de apresentar o citado documento, a multa de mora a que se refere o caput e seus incisos será reduzida em cinquenta por cento. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).</i></p>	
---	--

Note-se permanecer em litígio, no caso sob análise, somente o recálculo mais benéfico de multa perpretado pela autoridade julgadora recorrida, que optou por aplicar a multa de mora nos termos do artigo 32-A da Lei 8.212, de 1991.

Com a devida vênia ao entendimento esposado no recorrido, entendo, a propósito, que, em verdade, o art. 35, da Lei nº. 8.212, de 1991, regrava, anteriormente à sua alteração promovida pela MP nº. 449, de 2008, duas multas de natureza diferenciada, a saber: a) em seu inciso I, o dispositivo regulamentava a aplicação de multa de natureza moratória, decorrente do recolhimento espontâneo efetuado pelo contribuinte a destempo, sem qualquer procedimento de ofício da autoridade tributária e mantida aqui a espontaneidade do contribuinte; b) em seu inciso II, o referido art. 35 estabelecia a aplicação de multa para o caso de lavratura de Notificação de Lançamento pela autoridade fiscalizadora, neste caso se tratando, aqui, de multa de ofício.

Ainda, de se notar a possibilidade de aplicação, já anteriormente à edição da MP nº. 449, de outras espécies de multa (também de ofício), quando da constatação, também em sede de ação fiscal, de descumprimento das obrigações acessórias, na forma preconizada pelos §§4º. e 5º. do art. 32 da Lei nº. 8.212, de 1991, convertendo-se, nesta hipótese, a obrigação acessória em principal.

Cediço em meu entendimento que, o que se passou a ter agora, a partir do advento da MP nº. 449, de 2008, foi a existência de um dispositivo único a reger a aplicação das multas aplicáveis em sede de ação fiscal, abrangendo a constatação, através de procedimento de ofício, tanto de falta de pagamento como a de falta de declaração (ou de declaração a menor) em GFIP de fatos geradores ocorridos/contribuições devidas, a saber, o art. 35-A daquela mesma Lei nº. 8.212, de 1991, acrescentado pela referida MP.

Este também é o entendimento majoritário esposado por esta Câmara Superior, conforme excertos dos seguintes votos constantes dos Acórdãos CSRF 9.202-003.070 e 9.202-003.386, os quais se adotam, aqui, como razões de decidir.

Acórdão 9.202-003.070 – Voto do Conselheiro Marcelo Oliveira

“

(…)

Portanto, pela determinação do CTN, acima, a administração pública deve verificar, nos lançamentos não definitivamente julgados, se a penalidade determinada na nova legislação é menos severa que a prevista na lei vigente no momento do lançamento.

Só não posso concordar com a análise feita, que leva à comparação de penalidades distintas: multa de ofício e multa de mora.

(…)

*Ocorre que o acórdão recorrido comparou, para a aplicação do Art. 106 do CTN, penalidade de multa aplicada em **lançamento de ofício (grifos no original)**, com penalidade aplicada quando o sujeito passivo está em mora, sem a existência do lançamento de ofício, e decide, espontaneamente, realizar o pagamento.*

*Para tanto, na defesa dessa tese, há o argumento que a antiga redação utilizava o termo **multa de mora (grifos no original)**.*

Lei 8.212/1991:

*Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá **multa de mora (grifos no original)**, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos: (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*

*I - para pagamento, após o vencimento de obrigação **não incluída em notificação fiscal de lançamento (grifos no original)**:*

(…)

*II - para pagamento de créditos **incluídos em notificação fiscal de lançamento (grifos no original)**:*

*Esclarecemos aqui que a **multa de lançamento de ofício (grifos no original)**, como decorre do próprio termo, pressupõe a atividade da autoridade administrativa que, diante da constatação de descumprimento da lei, pelo contribuinte, apura a infração e lhe aplica as cominações legais.*

Em direito tributário, cuida-se da obrigação principal e da obrigação acessória, consoante art. 113 do CTN.

A obrigação principal é obrigação de dar. De entregar dinheiro ao Estado por ter ocorrido o fato gerador do pagamento de tributo ou de penalidade pecuniária.

A obrigação acessória é obrigação de fazer ou obrigação de não fazer. A legislação tributária estabelece para o contribuinte certas obrigações de fazer alguma coisa (escrever livros, emitir documentos fiscais etc.): são as prestações positivas de que fala o §2º do art. 113 do CTN. Exige também, em certas situações, que o contribuinte se abstenha de produzir determinados atos (causar embaraço à fiscalização, por exemplo): são as prestações negativas, mencionadas neste mesmo dispositivo legal.

*O descumprimento de obrigação principal gera para o Fisco o direito de constituir o crédito tributário correspondente, mediante **lançamento de ofício (grifos no original)**. É também fato gerador da cominação de penalidade pecuniária, leia-se multa, sanção decorrente de tal descumprimento.*

*O descumprimento de obrigação acessória gera para o Fisco o direito de aplicar multa, igualmente por meio de **lançamento de ofício (grifos no original)**. Na locução do §3º do art. 113 do CTN, este descumprimento de obrigação acessória, isto é, de obrigação de fazer ou não fazer, converte-a em obrigação principal, ou seja, obrigação de dar.*

Já a multa de mora não pressupõe a atividade da autoridade administrativa, não tem caráter punitivo e a sua finalidade primordial é desestimular o cumprimento da obrigação fora de prazo. Ela é devida quando o contribuinte estiver recolhendo espontaneamente um débito vencido.

Essa multa nunca incide sobre as multas de lançamento de ofício (grifos no original) e nem sobre as multas por atraso na entrega de declarações.

Portanto, para a correta aplicação do Art. 106 do CTN, que trata de retroatividade benigna, o Relator deveria ter comparado a penalidade determinada pelo II, Art. 35 da Lei 8.212/1991 (créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento (grifos no original)), antiga redação, com a penalidade determinada atualmente pelo Art. 35-A da Lei 8.212/1991 (nos casos de lançamento de ofício (grifos no original)).

Conseqüentemente, divirjo do acórdão recorrido, pelas razões expostas.

(...)"

Acórdão 9.202-003.386 – Voto do Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira

Santos

"(...)

Verifico, assim, que, ainda que a antiga redação do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, tenha utilizado apenas a expressão “multa de mora”, independentemente da denominação que tenha se dado à penalidade, não resta dúvida de que estavam ali descritas

duas diferentes espécies de multas: a) as multas de mora e b) as multas de ofício.

As primeiras eram cobradas com o tributo recolhido espontaneamente. As últimas, cobradas nos lançamentos de ofício e através de notificação fiscal de lançamento de débito, ou, posteriormente, após a fusão entre a SRP e RFB, através de auto de infração (lançamento de obrigação principal) e auto de infração (no caso de obrigação acessória convertida em obrigação principal através de lavratura de AI pelo seu descumprimento), ambas por força de ação fiscal, tal como ocorria com os demais tributos federais.

Ainda, quanto às multas de ofício, estas duas situações supra elencadas se encontravam, respectivamente, regradas na forma dos antigos arts. 35, II (multa referente à obrigação principal constituída através de NFLD ou AI) e 32, IV, §4º. ou §5º. (ambos referindo-se à obrigação acessória convertida em obrigação principal através de lavratura de AI pelo seu descumprimento), ambos da Lei nº 8.212, de 1991, sendo que, com a alteração legislativa propugnada no referido diploma, passaram a estar regradas conjuntamente na forma de seu art. 35-A.

Assim, entendo que a penalidade a ser aplicada não pode ser aquela mais benéfica a ser obtida pela comparação da antiga “multa de mora” estabelecida pela anterior redação do art. 35, inciso II, da Lei nº 8.212, de 1991, com a do art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, agora referida pela nova redação dada ao mesmo art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, pela Lei nº 11.941, de 2009 e que, note-se, pressupõe a espontaneidade, inaplicável à situação fática em tela.

A propósito, entendo que, para fins de aplicação da retroatividade benéfica, se deva comparar àquela antiga multa regrada na forma da anterior redação do art. 35, inciso II, da Lei nº 8.212, de 1991 (repetindo-se, indevidamente denominada como “multa de mora”, nos casos de lançamento por força de ação fiscal), quando somada à multa aplicada no âmbito dos AIs conexos, lavrados de ofício por descumprimento de obrigação acessória (na forma da anterior redação do art. 32, inciso IV, §4º ou 5º da Lei nº 8.212, de 1991), a multa estabelecida pelo art. 44, da mesma Lei nº 9.430, de 1996, e atualmente aplicável quando dos lançamentos de ofício, consoante disposto no art. 35-A, da Lei nº 8.212, de 1991.

Assim, aplicando-se o entendimento aqui adotado agora ao caso sob análise, entendo que se deva manter a cobrança das penalidades lançadas no presente auto de obrigação acessória, bem como aquelas aplicadas no âmbito do auto de obrigação principal vinculado, limitado o somatório de ambas ao patamar estabelecido pelo art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 (75%), na forma propugnada pela Fazenda Nacional.

O percentual de 75% (quando da inexistência de agravamento ou qualificação de multa) é o limite atual para sanções pecuniárias, decorrente de lançamento de ofício, quando de falta de declaração ou de declaração inexata, conforme previsto no art. 44, I da mesma Lei nº 9.430, de 1996, e referenciado no art. 35-A, da Lei nº 8.212, de 1991, aplicável aqui a

retroatividade da norma, caso benéfica, em plena consonância, inclusive, com a sistemática estabelecida pelo art. 476-A da Instrução Normativa RFB nº. 971, de 2009, acrescido pela Instrução Normativa RFB nº. 1.027, de 22 de abril de 2010, sistemática esta também expressa na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº. 14, de 2009.

b) Da responsabilidade do espólio pela multa de ofício.

Responsabilidade do espólio pelos tributos devidos pelo *de cuius*. Art. 131 do CTN.

No caso de lançamento tomando como sujeito passivo o espólio, devemos considera o conteúdo do art. 131 do CTN:

Art. 131. São pessoalmente responsáveis:

I o adquirente ou remitente, pelos tributos relativos aos bens adquiridos ou remidos; (Vide Decreto Lei nº 28, de 1966)

II o sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro, pelos tributos devidos pelo de cuius até a data da partilha ou adjudicação, limitada esta responsabilidade ao montante do quinhão do legado ou da meação;

III o espólio, pelos tributos devidos pelo de cuius até a data da abertura da sucessão.

Observamos que o inciso III do art. 131 define a responsabilidade do espólio pelos tributos devidos pelo *de cuius* até a data da abertura da sucessão, afastando, portanto, qualquer possibilidade de tal responsabilidade ser ampliada até as multas, inclusive as de mora.

Anotamos a jurisprudência sobre o assunto:

Autoridade Câmara Superior de Recursos Fiscais. 4ª Turma

Título Acórdão nº 40400823 do Processo 10930001122200246

Data 03/03/2008

Ementa OMISSÃO DE RENDIMENTOS MULTA DE OFÍCIO ESPÓLIO

NÃO CABIMENTO.

O ordenamento jurídico estabelece que a responsabilidade do sucessor a qualquer título, do cônjuge meeiro e do espólio é pelos tributos devidos pelo de cuius até a data da partilha, da adjudicação ou da abertura da sucessão, não havendo dispositivo legal que autorize a exigência de multa de ofício em casos como este, no qual a ciência do auto de infração se deu em momento posterior à morte do de cuius.

Recurso especial negado.

Autoridade Supremo Tribunal Federal. 2ª Turma

Título RE 95213 / SP SÃO PAULO Data 11/05/1984

Ementa MULTA. TRIBUTO. RESPONSABILIDADE DO ESPOLIO. NA RESPONSABILIDADE TRIBUTARIA DO

ESPOLIO NÃO SE COMPREENDE A MULTA IMPOSTA AO "DE CUJUS". TRIBUTO NÃO SE CONFUNDE COM MULTA, VEZ QUE ESTRANHA AQUELE A NATUREZA DE SANÇÃO PRESENTE NESTA.

Portanto, por esse motivo devem afastadas as multas aplicadas até 03/2005.

A partir de tal data, a responsabilidade é direta do espólio. O espólio passa a ser contribuinte e não responsável pelas obrigações tributárias, principais e acessórias.

Vejamos a lição de Aliomar Baleeiro:

Responde o Espólio não só pelos tributos relativamente aos bens deixados e pelos que se vencerem até a partilha, que o encerra, mas também pelos do de cujus antes da abertura da sucessão. " (Cf. art. 134, IV, e 135, I, do CTN)" (Direito Tributário Brasileiro, Aliomar Baleeiro, Editora Forense, 11.ª Edição, Rio de Janeiro, 1999, pg. 749) (grifei).

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, somente quanto a aplicabilidade da retroatividade benéfica em consonância com a sistemática estabelecida pelo art. 476-A da Instrução Normativa RFB nº. 971, de 2009, acrescido pela Instrução Normativa RFB nº. 1.027, de 22 de abril de 2010, sistemática esta também expressa na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº. 14, de 2009, me curvando ao entendimento majoritário do colegiado quanto a matéria vencida.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Patrícia da Silva

Voto Vencedor

Conselheiro Ana Paula Fernandes - Redatora designada

Em que pese o excelente voto da relatora dou a questão resolução diversa. Alega o Contribuinte que o auditor entendeu equivocadamente que o espólio é responsável por omissão de informação nas GFIP's, relativamente aos fatos geradores relacionados a contribuição previdenciária dos contribuintes individuais: autônomos; transportadores autônomos e comercialização de produto rural.

Ocorre que no direito tributário a obrigação principal de determinado tributo é nada mais do que a obrigação do contribuinte de pagá-lo e a obrigação acessória é a obrigação do contribuinte em fazer ou não fazer determinado ato no interesse da entidade. Assim, constitui fato gerador da obrigação acessória qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não constitua a obrigação principal.

O descumprimento de obrigação acessória sujeita o infrator à multa de acordo com a legislação. No entanto, o espólio do Contribuinte alega que a multa aplicada de 100% não poderia atingir o espólio, bem como, os sucessores, porquanto, estes somente respondem pelos tributos principais, na medida em que a multa teria um caráter punitivo.

Na análise do caso concreto observo que se trata de Produtor Rural, o qual, inclusive, não responde pelos débitos na sua inscrição do CPF, mas sim através da matrícula CEI.

Dados do Relatório Fiscal:

CONTRIBUINTE/RESPONSÁVEL:

CNPJ/CEI: 21.088.00036185

NOME EMPRESARIAL: MARCELLO CARNEIRO

ENDEREÇO: FAZENDA BADUADAO - FUMACA ZONA RURAL

MUNICÍPIO: CACONDE, SP

O levantamento se refere as obrigações acessórias dos trabalhadores que prestaram serviço por meio de cessão de mão de obra como contribuintes individuais e transportadores autônomos

Para o Direito Tributário, no que se refere as Contribuições Sociais Previdenciárias, considera-se empresa a firma individual ou sociedade que assume o risco de atividade econômica urbana ou rural, com fins lucrativos ou não, bem como os órgãos e entidades da administração pública direta, indireta e fundacional.

Não menos importante ressaltar que além da figura da Empresa a legislação previdenciária tem o cuidado de ressaltar que os equiparados a ela também seguirão estas regras.

Assim **equipara-se a empresa**, para efeito de contribuição previdenciária (art. 15, §único da Lei 8212/91):

a) o contribuinte individual, em relação a segurado que lhe presta serviço;

Os Produtores rurais não são exceção à regra da contribuição, embora recebam um tratamento diferenciado e uma diminuição da alíquota do imposto devido, sendo em muitos casos equiparados e empresa para fins de contribuição.

Por meio da figura da substituição previdenciária possuem tratamento diferenciado em relação às empresas em geral, que contribuem sobre a folha de pagamento (20% + Sat de 1, 2 ou 3%) ► substituição tributária ► incidente sobre a comercialização da produção rural. Permanecendo ainda o dever quanto a contribuição a **TERCEIROS** incidente sobre a folha de pagamento (legislação própria):

Importante ressaltar aqui que a responsabilidade da Empresa ou da entidade a ela equiparada é diversa da responsabilidade do indivíduo. A legislação previdenciária inova quando lista quem seriam os equiparados a empresa e iguala sua responsabilidade.

Por essa razão não há que se falar na aplicação do art. 131, III do CTN, ao presente caso:

Art. 131. São pessoalmente responsáveis:

I o adquirente ou remitente, pelos tributos relativos aos bens adquiridos ou remidos; (Vide Decreto Lei nº 28, de 1966)

II o sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da partilha ou adjudicação, limitada esta responsabilidade ao montante do quinhão do legado ou da meação;

III o espólio, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da abertura da sucessão.

Isso por que não estamos falando aqui do sujeito passivo pessoa física que exerce suas atividades como autônomo. Mas sim de Produtor Rural (regime especial), cujo regramento dispensado a ele é o mesmo, seja pessoa jurídica ou física na modalidade de empresa ou de equiparado a ela, cuja responsabilidade pelas contribuições é integral.

O argumento de que este contribuinte responderia tão somente pela obrigação principal, pois o espólio não responde pela obrigação acessória, também não prospera. O Superior Tribunal de Justiça, vem, reiteradamente, entendendo que os arts. 132 e 133 do Código Tributário Nacional, impõem ao sucessor a responsabilidade integral, tanto pelos eventuais tributos devidos quanto pela multa decorrente, seja ela de caráter moratório ou punitivo.

Contudo, com ainda mais razão no caso em tela essa discussão já se encontra superada pelo fato de não se tratar de contribuinte individual comum, mas sim produtor rural. E a matrícula CEI assim como no caso de uma Empresa exige todos os recolhimentos independentemente da morte do seu titular, vez que a empresa ou a ela equiparada possuem natureza jurídica própria.

Desse modo, assiste razão a Fazenda Nacional, e neste ponto deve ser o acórdão recorrido reformado.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Ana Paula Fernandes