



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

Processo n° 10935.721716/2011-18
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9202-003.797 – 2ª Turma
Sessão de 17 de fevereiro de 2016
Matéria Contribuições Previdenciárias
Recorrente Fazenda Nacional
Interessado SJP CONFECÇÕES LTDA.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/2007 a 31/12/2008

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 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.

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 maioria de votos, em dar provimento ao recurso. Vencidas as conselheiras Patrícia da Silva (Relatora), Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Teresa Martinez Lopez, que negavam provimento ao recurso. Votaram com a Relatora pelas conclusões as Conselheiras Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Teresa Martinez Lopez. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Heitor de Souza Lima Junior.

(Assinado digitalmente)

Patrícia da Silva – Relatora

(Assinado digitalmente)

Heitor de Souza Lima Junior - Redator designado

(Assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente

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 Gérson Macedo Guerra.

Relatório

Cuida-se de Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, fls. 716/777, e pela Fazenda Nacional, fls. 696/703, em face do Acórdão nº 2402-003.099, fls. 689/694, prolatado em 19 de setembro de 2012, que deu parcial provimento ao Recurso Voluntário para, em unanimidade, determinar o recálculo da multa nos termos do art. 35, da Lei nº 8.212/91, vigente à época dos fatos geradores, observado o limite de 75%.

A decisão restou assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/2007 a 31/12/2008

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. CARÁTER CONFISCATÓRIO.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais não é órgão competente para afastar a incidência da lei em razão de inconstitucionalidade e ilegalidade, salvo nos casos previstos no art. 103-A da CF/88 e no art. 62 do RICARF.

RETROATIVIDADE BENIGNA. POSSIBILIDADE.

Tendo em conta 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.

Na origem, trata-se de Autos de Infração, lavrados em 02 de dezembro de 2011, que têm por objeto contribuições previdenciárias e multa por descumprimento de obrigações acessórias, a saber:

a) **DEBCAD nº 37.324.425-8**

- Contribuição da empresa sobre a remuneração de empregados, com fundamento legal no art. 22, I, da Lei nº 8.212/91 – Competências 07/2007 a 13/2008;
- Contribuição das empresas para financiamento dos benefícios em razão da incapacidade laborativa, com fundamento legal no art. 22, II, da Lei nº 8.212/91 – Competências 07/2007 a 13/2008;
- Contribuição das Empresas/ Cooperativas sobre as remunerações pagas, distribuídas ou creditadas a autônomos, avulsos e demais pessoas físicas e dos cooperados e Contribuição das empresas sobre a remuneração dos contribuintes individuais, com fundamento no art. 22, III, da Lei nº 8.212/91 – Competências 07/2007 a 12/2007, 01/2008 a 12/2008;
- Valor R\$ 459.349,93 (Quatrocentos e cinquenta e nove mil, trezentos e quarenta e nove reais e noventa e três centavos) incluindo principal atualizado, juros e multa de ofício;
- Fundamento legal da multa por falta de pagamento, falta de declaração ou declaração inexata - Competências 07/2007 a 13/2008: Art. 35-A, da Lei nº 8.212/91.

b) **DEBCAD nº 37.324.426-6**

- Contribuições dos Segurados (Empregados, Trabalhadores e Temporários Avulsos), com fundamento legal no art. 20, da Lei nº 8.212/91 c/c art. 12, I e 28, I, da mesma lei – Competências 12/2007, 02/2008 a 06/2008, 08/2008, 12/2008;
- Contribuição descontadas pela empresa/ cooperativa de trabalho de contribuintes individuais, com fundamento legal no art. 12, V, art. 21, art. 28, III, art. 30, I, b, § 2º, da Lei nº 8.212/91 – Competências 12/2007, 01/2008 a 10/2008, 12/2008;
- Valor R\$ 46.883,55 (Quarenta e seis mil, oitocentos e oitenta e três reais e cinquenta e cinco centavos) incluindo o principal, juros e multa de ofício;
- Fundamento legal da multa por falta de pagamento, falta de declaração ou declaração inexata - Competências 12/2007, 01/2008 a 10/2008 e 13/2008: art. 35-A, da Lei nº 8.212/91.

c) **DEBCAD nº 37.324.427-4**

- Contribuições devidas a terceiros (Salário Educação, Incra, Senai, Sesi, e Sebrae) – Competências 07/2007 a 13/2008;
- Valor R\$ 91.615,17 (Noventa e um mil, seiscentos e quinze reais e dezessete centavos), incluindo o principal, juros, multa de ofício e multa de mora;
- Fundamento legal dos acréscimos legais (multa) - Competências 07/2007 a 11/2008: Art. 35, I, II e III, da Lei nº 8.212/91;
- Fundamento legal da multa por falta de pagamento, falta de declaração ou declaração inexata - Competências 12/2008 a 13/2008: art. 35-A, da Lei nº 8.212/91.

Da análise do Relatório Fiscal, constata-se que as multas foram calculadas mediante comparação entre o somatório das multas previstas nos art. 35, II e 32, §5º, da Lei nº 8.212/91 (redação anterior à MP nº 449/2008) e da multa prevista na redação atual do art. 3-A, da Lei nº 8.212/91 (redação atual), vejamos:

24.12. Faz-se necessário então um comparativo entre as multas aplicáveis nos termos da lei vigente ao tempo da ocorrência dos fatos geradores tributados (Lei no 8.212/91) e as novas multas instituídas pela MP 449, aplicando-se a mais benéfica ao contribuinte. A comparação faz-se da seguinte forma:

24.12.1. Multa por descumprimento de obrigação acessória identificada pelo Código de Fundamento Legal CFL 68 - erro ou omissão de informações na GFIP. Valor da multa: 100% (cem por cento) do valor da contribuição previdenciária não declarada respeitado o limite máximo por competência (Lei nº 8.212/91, art. 32, §5º, acrescentado pela Lei nº 9.528/97 e Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, art. 284, inc. II, e art. 373);

24.12.2. Multa de Mora de 24% (vinte e quatro por cento) para pagamento da obrigação no prazo da impugnação (Lei no 8.212/91, art. 35, II, letra "a", na redação da Lei no 9.876/99).

24.12.3. Multa de Ofício de 75% (setenta e cinco por cento) 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 (Art. 35-A da Lei no 8.212/91, acrescentado pela MP 449, de 03.12.2008 c/c Art. 44, I da Lei no 9.430/96).

24.13. No presente caso, a multa mais benéfica fica assim definida:

24.13.1. Multa de Ofício de 75% (retroação da lei mais benéfica) - competências 07/2007 a 11/2008;

24.13.2. Multa de Ofício de 75% (lei atual) - competência 12/2008;

Após análise da impugnação apresentada pelo Contribuinte, a 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Curitiba/PR, Acórdão nº 06.33.192, fls. 531/551, manteve integralmente o lançamento tributário.

Inconformado, o Contribuinte interpôs Recurso Voluntário, o qual foi provido para excluir os lançamentos no DEBCAD 37.360.771-7, pois o crédito foi extinto pelo pagamento; para determinar o recálculo da multa do DEBCAD 37.360.769-5 nos termos do art. 32-A, I, da Lei nº 8.212/91, e o recálculo da multa do DEBCAD 37.360-770-9, nos termos do art. 35, II, da Lei nº 8.212/91, na redação vigente à época dos fatos geradores, para as competências até 11/2008, inclusive.

A Turma entendeu que:

No caso de descumprimento de obrigação principal, a penalidade anteriormente vigente variava de acordo com a fase processual do lançamento (de 24% a 50%, no âmbito do processo administrativo fiscal), conforme a redação revogada do art. 35 da Lei nº 8.212/1991.

Com o advento da MP no 449/2008, convertida na Lei no 11.941/09, a referida norma passou a ser regulamentada pelo art. 44, da Lei nº 9.430/96, que prevê multa de 75%.

Como se verifica no item 24.13 do Relatório Fiscal (fl. 74), a fiscalização aplicou a legislação trazida pela MP no 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/09, para todos os fatos geradores autuados.

No entanto, em relação aos fatos geradores ocorridos no período de 07/2007 a 11/2008 (anteriores à publicação da MP no 449/2008, que ocorreu no D.O.U. de 04/12/2008), é mister que seja aplicada a penalidade vigente naquela época, posto que inferior ao percentual de 75% que foi utilizado integralmente neste processo administrativo.

Não obstante, em que pese a multa prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/91 (antes da alteração promovida pela Lei nº 11.941/2009) ser mais benéfica na atual situação em que se encontra a presente autuação, caso esta venha a ser executada judicialmente, poderá ser reajustada para o patamar de até 100% do valor principal.

Neste caso, considerando que a multa prevista pelo art. 44 da Lei nº 9.430/96 limita-se ao percentual de 75% do valor principal, deve esta ser aplicada caso a multa prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/91 (antes da alteração promovida pela Lei no 11.941/2009) supere o seu patamar.

A Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial, fls. 930/936 alegando que o r. acórdão contrariou precedentes deste Conselho, mais precisamente o acórdão nº **2401-01.624**, assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 24/09/2007

PREVIDENCIÁRIO CUSTEIO AUTO DE INFRAÇÃO NÃO IMPUGNAÇÃO EXPRESSA DOS FATOS GERADORES A não impugnação expressa dos fatos geradores objeto do lançamento importa em renúncia e conseqüente concordância com os termos do AI. - REGULAR PROCESSAMENTO DE EXCLUSÃO RESPALDO PARA LANÇAMENTO DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO DE EFEITO SUSPENSIVO NO PEDIDO DE REINCLUSÃO NO SIMPLES.

Havendo regular processamento de exclusão do SIMPLES, possível a realização de lançamento para cobrança de contribuições previdenciárias patronais. O pedido de reinclusão no Sistema SIMPLES, sem a comprovação de “efeito suspensivo” não é suficiente para desconstituição do lançamento/autuação.

MULTA RETROATIVIDADE BENIGNA

Na superveniência de legislação que estabeleça novos critérios para a apuração da multa por descumprimento de obrigação acessória, faz-se necessário verificar se a sistemática atual é mais favorável ao contribuinte que a anterior.

Recurso Voluntário Provido Em Parte

Ao final, requereu a reforma do julgado para que seja feita a comparação entre os seguintes valores para aferição da multa mais benéfica: 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.

Ao Recurso Especial do Contribuinte foi negado seguimento, pois extemporâneo.

Não houve apresentação de Contrarrazões.

É o relatório.

Voto Vencido

Na interposição do Recurso Especial da Fazenda foram observados os pressupostos gerais de admissibilidade, razão pela qual dele conheço. Quanto ao Recurso interposto pelo Contribuinte, não merece ser conhecido, pois extemporâneo.

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 eram penalizados da seguinte forma: - As obrigações declaradas em GFIP, mas pagas em atraso, eram sancionadas com multa variável entre 4% 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 12% 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)”.

Para uma melhor visualização, veja-se no quadro abaixo a sistemática anterior e posterior à MP nº 449/2008:

<u>Lei 8.212/91</u>	Multas	Antes da MP 449/2008	Norma atual
Obrigações principais	Multa por obrigações declaradas em GFIP, mas pagas em atraso	Multa de Mora art. 35, I 8 a 20% * Se incluído em dívida ativa, variável entre 30 a 100% (inciso III)	Multa de Mora - art. 35, <i>caput</i> 0,33% ao dia limitado a 20%
	Multa por obrigações não declaradas e lançadas de ofício	Multa de Mora art. 35, II 24 a 50% * Se incluído em	Multa de Ofício - art. 35-A

		dívida ativa, variável entre 30 a 100% (inciso III)	75%
Obrigações acessórias	Multa por descumprimento	Art. 32, §4º, 5º e 6º 100%	Art. 32-A - 20,00 para cada grupo de 10 informações incorretas ou omitidas; - 2% ao mês calendário, limitada a 20%.

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, *verbis*:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

(...)

II – tratando-se de ato não definitivamente julgado:

(...)

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática;

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**, nos seguintes termos: - as multas aplicadas com fundamento no art. 35, I, da legislação anterior devem ser comparadas com o art. 35, *caput*, da norma atual; - as multas com fundamento no art. 35, II, devem ser comparadas com a multa do atual art. 35-A; - as multas por descumprimento de obrigação acessória, com fundamento no antigo art. 32, §§, deve ser comparada com a atual multa do art. 32-A.

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 não decorre expressamente de Lei, mas sim de uma interpretação do Fisco sob o argumento de que 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)

Veja-se abaixo um quadro ilustrativo da sistemática da multa única:

Multa única	Fatos Geradores Ocorridos antes da MP 449/2008 <u>Aplicação da multa mais benéfica</u>	Fatos Geradores ocorridos após a MP nº 449/2008 <u>Multa atual</u>
--------------------	---	---

Descumprimento de Obrigações principais e acessórias	Comparação entre a multa atual (art. 35-A) e o Somatório das multas anteriores (art. 35 e art. 32, §§ 4º, 5º e 6º)	Art. 35-A
Descumprimento apenas de obrigações acessórias	Comparação entre a multa anterior do art. 32, §§ 4º, 5º e 6º e a multa atual do art. 32-A.	Art. 32-A

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. Tal pretensão afronta diretamente o art. 106, II, “c”, do CTN, pois não proporciona uma aplicação retroativa da multa de mora prevista no atual art. 35, *caput*, e, mais grave ainda, da multa por descumprimento das obrigações acessórias, prevista no atual art. 32-A.

Desta forma, a Instrução Normativa inova o ordenamento jurídico, pois extrapola a regra prevista no art. 106, do CTN, uma vez que estipula a aplicação de uma multa única não prevista em Lei. Trata-se de solução inusitada, objetivando justificar a aplicação da gravosa multa de 75% à falta de recolhimento de contribuições cujos fatos geradores ocorreram anteriormente à sua instituição. A multa única mostra-se, portanto, ilegal, pois pretende cumular penalidades decorrentes de infrações distintas.

Para se constatar se uma penalidade é mais benéfica, deve confrontar a multa atual com a multa anteriormente prevista para a infração de mesma natureza, ou seja, a atual multa prevista para os casos de lançamento de ofício (75%) deve ser comparada com a multa anteriormente prevista no art. 35, II (12% a 50%), enquanto que a multa por descumprimento de obrigações acessórias, atualmente prevista no art. 32-A, somente pode ser comparada à multa anteriormente prevista no art. 32, §§ 4º, 5º e 6º.

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 recalculá-la 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.

Nesse sentido, em respeito ao art. 106, do CTN, entendo que 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.

Diante do exposto, voto por **negar provimento** do Recurso Especial, pois a aplicação da multa única prevista na Instrução Normativa RFB 971/2009 não se mostra mais favorável ao contribuinte.

É como voto.

Patricia da Silva - Relatora

Voto Vencedor

Conselheiro Heitor de Souza Lima Junior, Redator designado

Com a devida vênia à posição da relatora e ao entendimento esposado no recorrido relativo à matéria, ousou discordar.

Note-se permanecer em litígio, no caso sob análise, somente o recálculo mais benéfico de multa perpetrado pela autoridade julgadora recorrida, que optou, quanto à matéria em litígio, por dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para determinar o recálculo do valor da multa aplicada, se mais benéfico ao contribuinte, de acordo com o disciplinado no art. 35, caput, da Lei nº 8.212, de 1991, antes da alteração propugnada pela MP nº 449, de 2008, posteriormente convertida na Lei nº 11.941, de 2009.

Entendo a propósito que, em verdade, o referido art. 35 da Lei nº. 8.212, de 1991, regravava, anteriormente à sua alteração promovida pela MP nº. 449, de 2008 (convertida na Lei nº 11.941, de 2009), 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 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 tanto a constatação, através de procedimento de ofício, 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 (escriturar 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, dirirjo 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.

No caso sob análise, verifico que permanece em litígio, quanto à aplicação da retroatividade benéfica, a multa aplicada aos débitos cujos fatos geradores ocorreram antes da vigência da MP nº 449, de 2008, mais especificamente para as competências de 07/2007 a 11/2008.

Assim, aplicando-se o entendimento aqui adotado, agora ao caso sob análise, entendo que, para todos os débitos cujos fatos geradores ocorreram antes da vigência da MP nº 449, de 2008, deva-se limitar a soma das penalidades aplicáveis à cada competência a título de descumprimento de obrigação principal e de obrigação acessória, esta última referente ao preconizado no art. 32, IV, §4º. e 5º, da Lei nº 8.212, de 1991, ao percentual de 75% dos valores devidos a título de obrigação principal, aplicando-se assim a incidência do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, sem que, porém, se deva falar em comparação segregada da multa aplicável para qualquer lançamento de obrigação principal, consoante inicialmente proposto pelo vergastado.

Este percentual de 75% 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

Processo nº 10935.721716/2011-18
Acórdão n.º 9202-003.797

CSRF-T2
Fl. 841

8.212, de 1991, aplicável aqui a retroatividade da norma, caso benéfica, em plena consonância, inclusive, com a sistemática posteriormente 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.

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, a fim de determinar que a aplicação da norma mais benéfica ao caso seja realizada através do cotejo entre: a) a soma dos valores das multas aplicadas nos lançamentos por descumprimento de obrigação principal, conforme o art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, e de obrigações acessórias, conforme §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, e b) da multa de ofício calculada na forma do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009.

É como voto.

(assinado digitalmente)
Heitor de Souza Lima Junior, Redator designado