



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

Processo n° 10980.723356/2012-24
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9202-003.800 – 2ª Turma
Sessão de 17 de fevereiro de 2016
Matéria Contribuições Previdenciárias
Recorrente Fazenda Nacional
Interessado AUTO COMERCIAL NIPONSUL LTDA.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 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 pela Fazenda Nacional, fls. 930/936, em face do Acórdão nº 2302-003.117, fls. 909/927, prolatado em 15 de abril de 2014, que deu parcial provimento ao Recurso Voluntário para, em unanimidade, *excluir do lançamento as exações consubstanciadas no AIOP DEBCAD 37.360.7717, relativas à cota dos segurados já que o crédito encontra-se extinto pelo pagamento e para que a multa do AIOA CFL 68 DEBCAD 37.360.7695, seja calculada considerando as disposições do artigo 32A, inciso I, da Lei n.º 8.212/91, na redação da Lei n.º 11.941/2009 e, por maioria, para que a multa do AIOP 37.360.7709, seja aplicada observando as disposições do artigo 35, II, da Lei n.º 8.212/91, na redação vigente à época dos fatos geradores para as competências até 11/2008, inclusive; vencidas as Conselheiras Bianca Delgado Pinheiro e Maria Anselma Coscrato dos Santos, por entenderem que a multa aplicada deve ser limitada ao percentual de 20% em decorrência das disposições introduzidas pela MP 449/2008 (art. 35 da Lei n.º 8.212/91, na redação da MP n.º 449/2008 c/c art. 61, da Lei n.º 9.430/96)*

A decisão restou assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

DESCARACTERIZAÇÃO DE SERVIÇO PRESTADO POR PESSOA JURÍDICA ENQUADRAMENTO COMO SEGURADO EMPREGADO.

Presentes os requisitos previstos no art. 12, inciso I, alínea “a” da Lei 8.212/91, regular e legal se mostra a descaracterização de pessoa jurídica com o efetivo enquadramento como segurados empregados, nos termos do §2º, do artigo 229, do Decreto n.º 3.048/99. É ilegal a contratação de trabalhadores por empresa interposta, formando-se o vínculo diretamente com o tomador. (Enunciado n.º 331 do TST)

FRACIONAMENTO DA MÃO DE OBRA EM EMPRESA OPTANTE PELO SIMPLES

O fracionamento da mão de obra necessária a consecução dos objetivos sociais de uma empresa em outra optante pelo SIMPLES se traduz em prejuízo para a seguridade social, devido ao não recolhimento das contribuições previdenciárias patronais, devendo o vínculo se dar com a suposta tomadora dos serviços.

CONTRIBUIÇÃO RELATIVA À COTA DO SEGURADO EXTINÇÃO PELO PAGAMENTO

O reconhecimento da simulação, da unicidade das empresas e a imputação dos fatos geradores das contribuições previdenciárias como de responsabilidade da empresa tomadora dos serviços, faz com que os valores relativos à cota do segurado empregado recolhidos pela empresa prestadora, optante do SIMPLES, sejam deduzidos do débito, eis que extintos na forma do artigo 156, I do Código Tributário Nacional.

MULTA MORATÓRIA

A aplicação do artigo 35 da Lei n.º 8.212/91, na redação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores e do lançamento traz percentuais variáveis, de acordo com a fase processual em que se encontre o processo de constituição do crédito tributário e se mostra mais benéfico ao contribuinte, uma vez em que se aplicando a redação dada pela Lei n.º 11.941/2009, mais precisamente o artigo 35 A da Lei n.º 8.212/91, o valor da multa seria mais oneroso ao contribuinte, pois deveria ser aplicado o artigo 44, I da Lei n.º 9430/96.

AUTO-DE-INFRAÇÃO. GFIP. DADOS NÃO CORRESPONDENTES A TODOS OS FATOS GERADORES.

Constitui infração a apresentação de GFIP com dados não correspondentes a todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias, conforme artigo 32, Inciso IV e §5º, da Lei no 8.212/91.

RETROATIVIDADE BENIGNA. GFIP. MEDIDA PROVISÓRIA N o 449. REDUÇÃO DA MULTA.

As multas em GFIP foram alteradas pela Medida Provisória nº 449 de 2008, que beneficiam o infrator. Foi acrescentado o art. 32-A à Lei nº 8.212.

Conforme previsto no art. 106, inciso II do CTN, a lei aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado quando deixe de defini-lo como infração; quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo e quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo

da sua prática. de 24/08/2001

Recurso Voluntário Provido em Parte

Na origem, trata-se de Autos de Infração, lavrados em 13 de maio de 2012, que têm por objeto contribuições previdenciárias e multa por descumprimento de obrigações acessórias, a saber:

- a) **DEBCAD nº 37.360.769-5**
- Omissões e Incorreções em GFIP;
 - Valor R\$ 274.910,40 (Duzentos e setenta e quatro mil, novecentos e dez reais e quarenta centavos);
 - Fundamento Legal: art. 32, §5º, da Lei nº 9.528/97, acrescentado pela Lei nº 9.528/97.
- b) **DEBCAD nº 37.360.770-9**
- Contribuição da empresa sobre a remuneração de empregados e Contribuição das empresas para financiamento dos benefícios em razão da incapacidade laborativa, com fundamento legal no art. 22, I e II, da Lei nº 8.212/91 – Competências 01/2007 a 13/2008;
 - Valor R\$ 1.179.499,55 (Um milhão, cento e setenta e nove mil, quatrocentos e noventa e nove reais e cinquenta e cinco centavos), incluindo principal atualizado, juros, multa de ofício e multa de mora;
 - Fundamento legal dos acréscimos legais (multa) - Competências 05/2007, 07/2007 a 12/2007, 01/2008 a 11/2008: art. 35, I, II e III, da Lei nº 8.212/91, com redação dada pela Lei nº 9.876/99;
 - Fundamento legal da falta de pagamento, falta de declaração ou declaração inexata - Competências 01/2007 a 04/2007, 06/2007, 13/2007, 12/2008 a 13/2008: Art. 35-A, da Lei nº 8.212/91.
- c) **DEBCAD nº 37.360.771-7**
- Contribuições dos Segurados (Empregados, Trabalhadores e Temporários Avulsos), com fundamento legal no art. 20 c/c art. 12, I e art. 28, I, §§, da Lei nº 8.212/91;
 - Valor R\$ 472.708,81 (Quatrocentos e setenta e dois mil, setecentos e oito reais e oitenta e um centavos), incluindo o principal, juros, multa de ofício e multa de mora;
 - Fundamento legal dos acréscimos legais (multa) - Competências 05/2007, 07/2007 a 12/2007, 01/2008 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 01/2007 a 04/2007, 06/2007, 13/2007, 12/2008 a 13/2008: art. 35-A, da Lei nº 8.212/91.
- d) **DEBCAD nº 37.360.772-5**
- Contribuições devidas a terceiros (Salário Educação, Inkra, Senac, Sesc, e Sebrae) – Competências 01/2007 a 13/2008;
 - Valor R\$ 295.517,88 (Duzentos e noventa e cinco mil, quinhentos e dezessete reais e oitenta e oito centavos);
 - Fundamento legal dos acréscimos legais (multa) – Competências 01/2007 a 11/2008: Art. 35, I, II e III, da Lei nº 8.212/91;

- Fundamento legal da multa por falta de pagamento - Competências 12/2008 a 13/2008, 06/2007, 31/2007, 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 e 32, IV, da Lei nº 8.212/91 (redação anterior à MP nº 449/2008) e da multa prevista na redação atual do art. 35-A, da Lei nº 8.212/91 (redação atual), vejamos:

DAS MULTAS APLICADAS SOBRE AS CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS

PLANILHA COMPARATIVA DE CÁLCULO

23 – Ao se examinar a coluna “L – MULTA MENOS SEVERA”, podemos encontrar três situações, que são:

- a) “ANTERIOR”- o débito da competência foi lavrado considerando-se a multa de mora de 24% ou 12% calculada sobre o montante da contribuição previdenciária devida somada com o Auto de Infração com código de fundamentação legal 68;
- b) “ATUAL”- o débito da competência foi lavrado considerando-se a multa de ofício de 75%;
- c) “AI 78 E MULTA ANTERIOR”- houve entrega de GFIP após 03/12/2008 e o débito da competência foi lavrado, considerando-se a multa de mora de 24% ou 12% e mais o AI 78, porém desprezando-se os valores do AI 68, mesmo que listado;

24 – Cabe observar que as competências 12/2008 até 04/2009, também inseridas no período fiscalizado, as GFIP'S foram entregues após 04/12/2008, depois da edição da MP 449/2008, portanto sujeitas a legislação atual, multa de 75% sobre as contribuições omitidas.

25 – Relativamente à contribuição devida aos “terceiros” foi aplicada a multa de mora de (24%) até a competência 11/2008, porque mais benéfica que a punição atualmente vigente (multa de ofício de 75%), e nas competências 12/2008 em diante, aplicou-se a multa vigente à época da ocorrência do fato gerador, qual seja, 75%;

DESCRIÇÃO SUMÁRIA DA MULTA (INFRAÇÃO CFL 68)

26 – Observa-se na PLANILHA COMPARATIVA DE CÁLCULO, planilha de comparação das multas, item 22, que nas competências 05/2008, de 07/2007 até 12/2007 e de 01/2008 até 10/2008 foi detectado que a multa menos severa ao contribuinte é a multa “ANTERIOR”. Portanto, deve ser aplicada a multa pelo descumprimento da obrigação acessória de declarar corretamente os fatos geradores em GFPI (CFL 68), além da multa por mora de 24%.

27 – O sujeito passivo apresentou o documento a que se refere o art. 32, inc IV, da Lei nº 8.212, de 24/07/1991, Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informações à Previdência Social (GFIP's) com omissão de fatos geradores de contribuições previdenciárias.

28 – O Dpositivo Legal Infringido é o previsto na Lei nº 8.212, de 24/07/1991, art. 32, inc. IV e §§ 3º e 5º, acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10/12/1997, combinado com art. 225, IV e §4º, do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06/05/1999.

29 – A multa aplicável para a infração cometida é a prevista no artigo 32, parágrafo 5º, da Lei 8.212/91, com alterações da Lei 9.258/1997 e artigo 284, inciso II do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999 e alterações posteriores e corresponde a 100% (cem por cento) do valor contribuição devida e não declarada, limitada por competência, em função do número de segurados da empresa (...).

Após análise da impugnação apresentada pelo Contribuinte, a 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Belo Horizonte/BHE, Acórdão nº 02-50.012, fls. 851/862, manteve o 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 para determinar 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 o modo como foram calculadas as multas não são favoráveis ao Contribuinte, pois o Fisco comparou o somatório da multa moratória de 24% pelo descumprimento da obrigação principal e da multa de 100% relativa às contribuições não declaradas com a multa de ofício de 75%. Entendeu, ainda, que as multas devem ser aplicadas de forma isolada, conforme o caso, pelo descumprimento de obrigação principal ou de obrigação acessória, sempre levando em consideração o princípio da retroatividade benigna previsto no art. 106, II, “c”, do CTN.

Desta forma, ficou decidido que para a multa de ofício por descumprimento das obrigações principais, a multa prevista no art. 35, da Lei nº 8.212/91, na redação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores, é mais benéfica ao contribuinte em detrimento da multa do art. 35-A, da mesma Lei.

Já para o Auto de Infração decorrente de descumprimento de obrigação acessória – DEBCAD nº 37.360.769-5, a multa a ser aplicada é a prevista no art. 32-A, da Lei nº 8.212/91 (R\$ 20,00 para cada grupo de 10 informações incorretas ou omitidas e 2% ao mês-calendário, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, limitada a 20%) por ser mais benéfica do que a multa de 100% prevista no art. 32, §5º, da mesma Lei.

A Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial, fls. 930/936, alegando que o r. acórdão contrariou precedentes deste Conselho, mais precisamente o acórdão nº **9202-002.193**, assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

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

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

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

DECISÃO.

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

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

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

No presente caso, em que houve a aplicação da multa prevista no revogado art. 32, § 5o, que se refere à apresentação de declaração inexata, e também da sanção pecuniária pelo não pagamento do tributo devido no prazo de lei, estabelecida no igualmente revogado art. 35, II, o cotejo das duas multas, em conjunto, deverá ser feito em relação à penalidade pecuniária do art. 44, inciso I, da Lei 9.430, de 1997, que se destina a punir ambas as infrações já referidas, e que agora encontra aplicação no contexto da arrecadação das contribuições previdenciárias.

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

Recurso Especial do Contribuinte Provido em Parte.”

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.

Não houve apresentação de Contrarrazões.

É o relatório.

Voto Vencido

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 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 dívida ativa, variável entre 30 a 100% (inciso III)	Multa de Ofício - art. 35-A 75%
			Art. 32-A - 20,00 para cada grupo

Obrigações acessórias	Multa por descumprimento	Art. 32, §4º, 5º e 6º 100%	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 <u>acessórias</u>	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 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.

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.

(assinado digitalmente)

Patrícia 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: a) Para o auto de infração de obrigação principal subsistente (DEBCAD 37.360.770-9), 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; b)) Para o auto de infração de obrigação acessória (DEBCAD 37.360.769-5), de acordo com o disciplinado no art. 32-A, da Lei nº 8.212, de 1991, incluído 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, dirijo 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 regradada 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 01/2007 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

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 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