



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

Processo nº 11020.722690/2011-09
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-003.801 – 2ª Turma
Sessão de 17 de fevereiro de 2016
Matéria Contribuições Previdenciárias
Recorrente Fazenda Nacional
Interessado RASIP ALIMENTOS LTDA.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2009

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. 1005/1015, em face do Acórdão nº 2403-002.357, fls. 982/1003, prolatado em 20 de novembro de 2013, que deu parcial provimento ao Recurso Voluntário para, até a competência de 11/2008, *excluir dos lançamentos a multa de ofício e determinar o recálculo da multa de mora, de acordo com o disposto no art. 35, caput, da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.841/2009 (art. 61, da Lei nº 9.430/96), prevalecendo o valor mais benéfico ao contribuinte.*

A decisão restou assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2009

PREVIDENCIÁRIO CUSTEIO IRREGULARIDADE NA LAVRATURA DO AIOP INOCORRÊNCIA.

Tendo o fiscal autuante demonstrado de forma clara e precisa os fatos que

suportaram o lançamento, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e do contraditório, bem como em observância aos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, nos termos da legislação de regência, especialmente artigo 142 do CTN, não há que se falar em nulidade do lançamento.

PREVIDENCIÁRIO CUSTEIO ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DA LEGISLAÇÃO ORDINÁRIA NÃO APRECIÇÃO NO ÂMBITO ADMINISTRATIVO.

A legislação ordinária de custeio previdenciário não pode ser afastada em âmbito administrativo por alegações de inconstitucionalidade, já que tais questões são reservadas à competência, constitucional e legal, do Poder Judiciário.

Neste sentido, o art. 26A, caput do Decreto 70.235/1972 e a Súmula nº 2 do CARF, publicada no D.O.U. em 22/12/2009, que

expressamente veda ao CARF se pronunciar acerca da inconstitucionalidade de lei tributária.

PREVIDENCIÁRIO CUSTEIO CONTRIBUIÇÃO
PREVIDENCIÁRIA DA AGROINDÚSTRIA
FUNDAMENTAÇÃO LEGAL

A contribuição devida pela agroindústria, definida como sendo o produtor rural pessoa jurídica cuja atividade econômica seja a industrialização de produção própria ou de produção própria e adquirida de terceiros, incidente sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção, em substituição às previstas nos incisos I e II do art. 22 Da Lei 8.212/1991 é de: dois vírgula cinco por cento destinados à Seguridade Social; e zero vírgula um por cento para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei no 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade para o trabalho decorrente dos riscos ambientais da atividade.

QUADRO COMPARATIVO DE MULTAS. MP 449/2008, CONVERTIDA NA LEI N. 11.941/2009. APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA. IMPOSSIBILIDADE DE COMPARAÇÃO DE MULTAS POR INFRAÇÕES DE NATUREZAS DISTINTAS.

Para fins de aplicação do artigo 106, II, do CTN, não se deve comparar a multa de ofício atualmente prevista no art. 35-A da Lei n. 8.212/1991, com o somatório da multa de mora antes prevista no art. 35, II, alínea “a” da Lei nº 8.212/91 com a multa por falta de declaração dos valores apurados em GFIP prevista no revogado §5o do art. 32 da Lei n. 8.212/1991 (CFL 68), por se tratar de penalidades de naturezas distintas.

MULTA DE MORA. RETROATIVIDADE BENIGNA. NOVA REDAÇÃO DO ART. 35 DA LEI N. 8.212/1991

Em respeito ao princípio da retroatividade benigna previsto no artigo 106, II, do CTN, a multa de mora aplicada com base no revogado inciso II, ‘a’ do artigo 35 da Lei n. 8.212/1991, deve ser limitada a 20%, conforme nova redação do artigo 35 da Lei n. 8.212/1991, dada pela MP 449/2008, convertida na Lei n. 11.941/2009.

MULTA DE OFÍCIO. ART. 35-A DA LEI N. 8.212/1991. APLICAÇÃO RETROATIVA. IMPOSSIBILIDADE. CANCELAMENTO.

A multa de ofício prevista no novel artigo 35-A da Lei n. 8.212/1991 não pode ser aplicada retroatividade, por não se tratar de penalidade mais benéfica ao contribuinte. Necessidade de cancelamento da multa de ofício aplicada retroativamente, em face da impossibilidade de sua conversão em multa de mora pelo órgão julgador.

(Grifo nosso)

Na origem, trata-se de Autos de Infração, lavrados em 27/07/2011, que têm por objeto descumprimento de obrigações principais e acessórias, a saber:

a) **DEBCAD nº 37.325.373-7**

- Contribuição incidente sobre a produção rural da agroindústria, prevista no art. 22-A, da Lei nº 8.212/91 – Competência 01/2007 a 12/2007, 01/2008 a 12/2008, 01/2009 a 12/2009;
- Contribuições para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, prevista no art. 22-A, II, da Lei nº 8.212/91 - Competência 01/2007 a 12/2007, 01/2008 a 12/2008, 01/2009 a 12/2009
- Valor R\$ 2.155.733,75 (Dois milhões, cento e cinquenta e cinco mil, setecentos e trinta e três reais e setenta e cinco centavos), incluindo o principal, juros, multa de mora e multa de ofício
- Fundamento legal dos acréscimos legal (Multa) - Competências 03/2007, 09/2007 a 12/2007, 05/2008, 07/2008 a 11/2008: Art. 35, I, II e III, da Lei nº 8.212/91 (redação anterior à MP nº 449/2009);
- Fundamento Legal da multa por falta de pagamento, falta de declaração ou declaração inexata – Competências 01/2007, 02/2007, 04/2007 a 08/2007, 01/2008 a 04/2008, 06/2008, 12/2008, 01/2009 a 12/2009: art. 35-A, da Lei nº 8.212/91.

b) **DEBCAD nº 37.325.372-9**

- Contribuições destinadas a outras entidades e fundos (SENAR), prevista no art. 22-A, §5º, da Lei nº 8.212/91 e art. 25, §1º e art. 25-A, da Lei nº 8.870/94 – Competências 01/2007 a 12/2007, 01/2008 a 12/2008, 01/2009 a 12/2009;
- Valor R\$ 192.817,30 (Cento e noventa e dois mil, oitocentos e dezessete reais e trinta centavos), incluindo o principal, juros, multa de ofício e multa de mora;
- Fundamento legal dos acréscimos legal (Multa) - Competências 01/2007 a 12/2007, 01/2008 a 11/2008: Art. 35, I, II e III, da Lei nº 8.212/91 (redação anterior à MP nº 449/2009);
- Fundamento Legal da multa por falta de pagamento, falta de declaração ou declaração inexata – Competências 12/2008, 01/2009 a 12/2009: art. 35-A, da Lei nº 8.212/91.

c) **DEBCAD nº 37.325.374-5**

- Omissões e Incorreções em GFIP, relativas às competências 09 e 10/2008;
- Valor R\$ 60.977,20 (Sessenta mil, novecentos e setenta e sete reais e vinte centavos).
- Fundamento Legal: art. 32, § 5º, da Lei nº 8.212/91 (redação anterior à MP nº 449/2008).

Da análise do Relatório Fiscal constata-se que as multas foram calculadas da seguinte forma:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 30/03/2016 por PATRICIA DA SILVA, Assinado digitalmente em 30/03/2016 por

PATRICIA DA SILVA, Assinado digitalmente em 04/04/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado

o digitalmente em 30/03/2016 por HEITOR DE SOUZA LIMA JUNIOR

Impresso em 13/04/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

6.1.5.6.1. Para as competências cujas **GFIPs válidas foram entregues até 03/12/2008** (competência de 01/2007, 02/2007, 04/2007 a 08/2007, 01/2008 a 04/2008, 06/2008, 09/2008 a 10/08), efetuou-se a comparação dos valores de multa resultantes da aplicação da legislação anterior e posterior à MP nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941/ 2009, com base nas contribuições apuradas sobre a comercialização da produção rural adquirida de terceiros para destinatários do mercado interno. Em observância ao art. 106, inciso II, alínea 'c', a Lei 5.172/66, do Código Tributário Nacional, elaboramos o **"Demonstrativo do Valor da Contribuição Previdenciária Omitida em GFIP e do Cálculo do Valor da Multa Aplicada"** (em anexo), onde resta demonstrado que para as competências de 09/2008 e 10/2008, a multa prevista na legislação anterior à MP 449/2008 **multa de mora de 24% das contribuições previdenciárias em atraso (art. 35, inciso II, da Lei 8.212/91)** é a que comina penalidade menos severa e, para as competências de 01/2007, 02/2007, 04/2007 a 08/2007, 01/2008 a 04/2008 e 06/2008, a multa mais benéfica é a prevista na legislação posterior à publicação da já citada Medida Provisória, **que corresponde à multa de 75% do tributo devido.**

6.1.5.6.2. Para as contribuições apuradas nas competências de 03/2007, 09/2007 a 12/2007, 05/2008, 07/2008, 08/2008 e 11/2008, cujas **GFIPs válidas foram entregues após 03/12/2008**, a penalidade aplicável pelo descumprimento da obrigação principal é aquela prevista na legislação anterior à MP nº 449/2008 (vigente a partir de 04/12/2008), convertida na Lei nº 11.941, de 2009 multa de mora de 24% das contribuições previdenciárias em atraso (art. 35, inciso II, da Lei 8.212/91).

6.1.5.8. Para os fatos geradores ocorridos após a publicação da MP 449/2008, ou seja, **a partir de 12/2008** (competências de 12/2008 a 12/2009), foi aplicada a multa do lançamento de ofício, que corresponde a 75% do tributo devido, aplicável ao descumprimento tanto da obrigação principal (não recolhimento) quanto da obrigação acessória (não declaração em GFIP).

Após análise da impugnação apresentada pelo Contribuinte, a 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Porto Alegre/RS, Acórdão nº 10-35.859, manteve integralmente o lançamento tributário.

Inconformado, o Contribuinte interpôs Recurso Voluntário, o qual foi provido para afastar a multa de ofício e determinar o recálculo da multa de mora, nos termos do art. 35, *caput*, da Lei nº 8.212/91, redação dada pela Lei nº 11.841/2009.

A Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial, fls. 1005/1015, alegando que o r. acórdão contrariou precedentes deste Conselho, mais precisamente os acórdãos nº **2401002.453** e **920202.086**, que restaram assim ementados:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/2005 a 31/12/2006

MPF. PRORROGAÇÃO. NECESSIDADE DE SUBSTITUIÇÃO DA AUTORIDADE FISCAL. INEXISTÊNCIA.

Havendo prorrogação de MPF dentro do prazo de sua validade, não há o que se falar em substituição da autoridade fiscal.

PREVIDENCIÁRIO. ALIMENTAÇÃO. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS INDEPENDENTEMENTE DE INSCRIÇÃO NO PAT. APLICAÇÃO EXCLUSIVAMENTE PARA AS PRESTAÇÕES IN NATURA.

Independentemente de inscrição no PAT, não incidem contribuições sociais, desde que a empresa faça a prestação in natura.

APURAÇÃO COM ESTEIO EM FOLHAS DE PAGAMENTO E RECIBOS. PRESUNÇÃO DA OCORRÊNCIA DOS FATOS GERADORES. INOCORRÊNCIA.

Não há o que se falar em presunção dos fatos geradores das contribuições lançadas quando a apuração fiscal se deu com base na documentação exibida pelo sujeito, principalmente em folhas e recibos de pagamento.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. APLICAÇÃO DA MULTA PREVISTA NO ART. 44, I, DA LEI n.º 9.430/1996.

Nos lançamentos de ofício de contribuições sociais, aplica-se a multa prevista no art. 44, I, da Lei n.º 9.430/1996, não se cogitando da aplicação da multa moratória prevista no art. 61 da mesma Lei.

MULTA CARÁTER CONFISCATÓRIO. IMPOSSIBILIDADE DE DECLARAÇÃO PELA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.

Não pode a autoridade fiscal ou mesmo os órgãos de julgamento administrativo afastar a aplicação da multa legalmente prevista, sob a justificativa de que tem caráter confiscatório.

JUROS SELIC. INCIDÊNCIA SOBRE OS DÉBITOS TRIBUTÁRIOS ADMINISTRADOS PELA RFB.

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC para títulos federais.

Recurso Voluntário Negado.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Data do fato gerador: 01/04/2001 a 30/0/2006

**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.

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

A multa prevista no art. 44, inciso I da Lei 9.430, de 1997, decorrente do lançamento de ofício é única, no importe de 75% (se não duplicada), e visa apenar, 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.

Recalcular o valor da multa, se mais benéfico ao contribuinte, de acordo com o disciplinado no art. 44, I da Lei no 9.430, de 1996, deduzidos os valores levantados a título de multa nas NFLDs correlatas.

Recurso especial negado.

Ao final, requereu a reforma do julgado para aplicar, para as competências até 11/2008, o disposto no art. 4º, I, da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, nos seguintes termos: a) somatório das multas aplicadas por descumprimento de obrigação principal, nos moldes do art. 35 da Lei no 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei no 11.941, de 2009, e das aplicadas pelo descumprimento de obrigações acessórias, nos moldes dos §§ 4º, 5º e 6º do art. 32 da Lei no 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei no 11.941, de 2009; e b) multa aplicada de ofício nos termos do art. 35-A da Lei no 8.212, de 1991, acrescido pela Lei no 11.941, de 2009.

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.

Da análise do relatório fiscal, constata-se que o cálculo da multa foi realizado da seguinte forma:

- Para as competências cujas GFIPs foram entregues até 03/12/2008, foi realizada a **comparação** entre a multa aplicável anterior e posterior à entrada em vigor da MP nº 449/2008, ou seja, art. 35, II (redação anterior) e art. 35-A (redação atual) da Lei nº 8.212/91. Assim, para as competências de 09/2008 e 10/2008 foi aplicado o percentual de 24% (norma anterior) e para as competências de 01/2007, 02/2007, 04/2007 a 08/2007, 01/2008 a 04/2008 e 06/2008 foi aplicado o percentual de 75%, de acordo com a norma posterior;
- Para as competências cujas GFIPs foram entregues após 03/12/2008 – 03/2007, 09/2007 a 12/2007, 05/2008, 07/2008, 08/2008 e 11/2008, a penalidade aplicada foi a vigente à época, ou seja, multa de 24% prevista no art. 35, II, da Lei nº 8.212/91 (redação anterior à MP nº 449/2008);
- Para os fatos geradores ocorridos após 12/2008 (competências de 12/2008 a 12/2009), foi aplicada a multa do lançamento de ofício prevista no art. 35-A, da Lei nº 8.212/91, **tanto para o descumprimento de obrigação principal quanto ao descumprimento de obrigação acessória.**

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 da entrada em vigor da referida MP, 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 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	Comparação entre a multa anterior do art. 32, §§ 4º, 5º e 6º	Art. 32-A

obrigações acessórias	e a multa atual do 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 é 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 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.

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: a) excluir, para as competências até 11/2008, os lançamentos a título de multa de ofício e b) determinar o recálculo da multa de mora, de acordo com o disposto no art. 35, caput, da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.841/2009 (art. 61, da Lei nº 9.430/96), prevalecendo o valor mais benéfico ao contribuinte.

Com a devida vênia ao entendimento esposado no recorrido, no sentido de que a multa incluída como acréscimo legal no lançamento, na forma do art. 35, II da Lei nº. 8.212, de 1991, tinha caráter meramente moratório, ousou discordar.

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

$$(\dots)$$

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.

$$(\dots)$$

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, 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.

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 multa aplicada de caráter moratório ou 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 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, aqui adotada, inclusive, quando do lançamento.

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 mantida na forma que adotada pela autoridade fiscal, ou seja, 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