



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

**Processo n°** 11020.725149/2011-44  
**Recurso n°** Especial do Procurador  
**Acórdão n°** 9202-005.082 – 2ª Turma  
**Sessão de** 13 de dezembro de 2016  
**Matéria** Contribuições Previdenciárias  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** MARCOPOLO S.A.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS  
PREVIDENCIÁRIAS**

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

**MULTA. RETROATIVIDADE BENÉFICA.  
APLICAÇÃO**

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em dar-lhe provimento. Votou pelas conclusões a Conselheira Patrícia da Silva.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Heitor de Souza Lima Junior – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo, Patrícia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior e Gerson Macedo Guerra.

## Relatório

Em litígio, o teor do Acórdão nº 2301-003.824, prolatado pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais na sessão plenária de 19 de novembro de 2013 (e-fls. 593 a 609). Ali, por maioria de votos, deu-se parcial provimento ao Recurso Voluntário, na forma de ementa e a decisão a seguir:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS*

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

*DECADÊNCIA PARCIAL DO LANÇAMENTO DEZEMBRO DE 2005 A NOVEMBRO 2006*

*Lançamentos, quando há recolhimentos, para efeito da decadência, devem ser fulcrados no Artigo 150, §º 4º do CTN, onde o prazo é quinquenal, com a contagem a partir do ‘dies a quo’ a data da ocorrência do fato gerador. No caso em tela a Recorrente é contribuinte geral, ou seja, de uma forma ou de outra antecipou os recolhimentos previdenciários, razão pela qual aplicar-se-ia a regra do artigo 150, §º 4º do CTN. Entretanto, como houve dolo ou simulação não há de se aplicar o mencionado dispositivo de lei.*

*A EXCLUSÃO DO NOME DOS ADMINISTRADORES DA RELAÇÃO DE VÍNCULOS DO PRESENTE LANÇAMENTO FISCAL.*

*Aplicação da Súmula CARF nº 88, onde a "Relação de CoResponsáveis - CORESP", o "Relatório de Representantes Legais - RepLeg" e a "Relação de Vínculos - VÍNCULOS", anexos a auto de infração previdenciário lavrado unicamente contra pessoa jurídica, não atribuem responsabilidade tributária às pessoas ali indicadas nem comportam discussão no âmbito do*

*contencioso administrativo fiscal federal, tendo finalidade meramente informativa.*

#### *DA NÃO CARACTERIZAÇÃO DA RELAÇÃO TRABALHISTA*

*A desconsideração da personalidade jurídica é comportamento extremo, utilizado somente quando comprovada cabalmente que a relação existente entre as partes trata-se de contrato de trabalho e não de prestação de serviço regido pelas normas cíveis. Para desconsiderar a personalidade necessário a comprovação de subordinação jurídica, pessoalidade, caráter não eventual e habitual e outros do gênero. No caso em tela foram desconsideradas as pessoas jurídicas onde os sócios diretores já foram funcionários da Recorrente e, no lançamento, apareceram como empresas prestadoras de serviços. Sendo assim, num contrato conseguiu a Recorrente demonstrar que de fato não havia os quesitos necessário para configurar contrato de trabalho, noutra não.*

*LANÇAMENTOS REFERENTES FATOS GERADORES ANTERIORES A MP 449. MULTA MAIS BENÉFICA. APLICAÇÃO DA ALÍNEA “C”, DO INCISO II, DO ARTIGO 106 DO CTN. LIMITAÇÃO DA MULTA MORA APLICADA ATÉ 11/2008.*

*A mudança no regime jurídico das multas no procedimento de ofício de lançamento das contribuições previdenciárias por meio da MP 449 enseja a aplicação da alínea “c”, do inciso II, do artigo 106 do CTN. No tocante à multa mora até 11/2008, esta deve ser limitada ao percentual previsto no art. 61 da lei 9.430/96, 20%.*

*APLICAÇÃO DA MULTA DE 75% COMO MULTA MAIS BENÉFICA ATÉ 11/2008. AJUSTE QUE DEVE CONSIDERAR A MULTA DE MORA E MULTA POR INFRAÇÕES RELACIONADAS À GFIP.*

*Em relação aos fatos geradores até 11/2008, nas competências nas quais a fiscalização aplicou a penalidade de 75% prevista no art. 44 da Lei 9.430/96 por concluir se tratar da multa mais benéfica quando comparada aplicação conjunta da multa de mora e da multa por infrações relacionadas a GFIP, deve ser mantida a penalidade equivalente à soma de: multa de mora limitada a 20% e multa mais benéfica quando comparada a multa do art. 32 com a multa do art. 32A da Lei 8.212/91.*

#### *Recurso Voluntário Provido em Parte*

*Decisão: I) Por maioria de votos: a) em negar provimento ao recurso, na questão da decadência, devido a existência de simulação, nos termos do voto do Relator. O Conselheiro Marcelo Oliveira votou pelas conclusões, devido à ausência de demonstração de recolhimentos. Vencido o Conselheiro Manoel Coelho Arruda Júnior, que votou em aplicar o determinado no Art. 150 do CTN; b) em dar provimento ao recurso, na questão da contratação da empresa RTE Consultoria, nos termos do voto*

*do Relator. Os Conselheiros Manoel Coelho Arruda Júnior e Marcelo Oliveira acompanham a votação por suas conclusões, por não verificar todos os requisitos da relação empregatícia. Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Mauro José Silva, que negavam em provimento ao recurso nesta questão; c) em negar provimento ao recurso, na questão da contratação da empresa Morpar Consultoria, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Manoel Coelho Arruda Júnior e Marcelo Oliveira que votaram em dar provimento ao recurso, por não verificar todos os requisitos da relação empregatícia; d) em dar provimento parcial ao recurso, para retificar a multa, nos termos do voto do Redator. Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira, que votaram em manter a multa aplicada; e) em dar provimento parcial ao recurso para, até 11/2008, nas competências que a fiscalização aplicou a penalidade de 75% (setenta e cinco por cento), prevista no art. 44, da Lei 9.430/96, por concluir se tratar da multa mais benéfica quando comparada aplicação conjunta da multa de mora e da multa por infrações relacionadas à GFIP deve ser mantida a penalidade equivalente à soma de: \*) multa de mora limitada a 20%; e \*) multa mais benéfica quando comparada a multa do art. 32 com a multa do art. 32A da Lei 8.212/91, nos termos do voto do Redator. Vencidos os Conselheiros Manoel Coelho Arruda Júnior e Wilson Antonio de Souza Correa, que votaram em dar provimento parcial ao Recurso, para que seja aplicada a multa prevista no Art. 61, da Lei nº 9.430/1996, se mais benéfica à Recorrente; II) Por unanimidade de votos: a) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para, nas competências que a fiscalização aplicou somente a penalidade prevista na redação, vigente até 11/2008, do Art. 35 da Lei 8.212/1999, esta deve ser mantida, mas limitada ao determinado no Art. 61, da Lei nº 9.430/1996, se mais benéfica à Recorrente, nos termos do voto do(a) Redator(a); b) em negar provimento ao Recurso nas demais alegações da Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a). Redator: Mauro José Silva.*

Enviados os autos à Fazenda Nacional em 21/07/2014 (e-fl. 615) para fins de ciência da decisão, insurgindo-se contra esta, sua Procuradoria apresenta, em 29/08/2014 (e-fl. 628), Recurso Especial, com fulcro no art. 67 do anexo II ao Regimento Interno deste Conselho Administrativo Fiscal aprovado pela Portaria MF no. 256, de 22 de julho de 2009, então em vigor quando da propositura do pleito recursal (e-fls. 616 a 627).

Alega-se, no pleito, divergência em relação ao decidido, em 04/02/2009, no Acórdão 206-01.782, de lavra da 6ª. Câmara do então 2º. Conselho de Contribuintes e, ainda, em relação ao decidido em 06/05/2009, no Acórdão 2401-00.127, de lavra da 1ª. Turma Ordinária da 4ª. Câmara da 2ª. Seção deste CARF, de ementa e decisão a seguir transcritas:

**Acórdão 206-01.782**

**CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

*Data do fato gerador: 27/10/2006*

*CUSTEIO - AUTO DE INFRAÇÃO - ARTIGO 32, IV, § 5º E ARTIGO 41 DA LEI Nº 8.212/91 C/C ARTIGO 284, II DO RPS, APROVADO PELO DECRETO Nº 3.048/99 - OMISSÃO EM GFIP - CO-RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS - MULTA - RETROATIVIDADE*

*A inobservância da obrigação tributária acessória é fato gerador do auto-de-infração, o qual se constitui, principalmente, em forma de exigir que a obrigação seja cumprida; obrigação que tem por finalidade auxiliar o INSS na administração previdenciária. Inobservância do art. 32, IV, § 5º da Lei nº 8.212/1991, com a multa punitiva aplicada conforme dispõe o art. 284, II do RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999: “informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, por intermédio de documento a ser definido em regulamento, dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS. (Incluído pela Lei 9.528, de 10.12.97)”. A verba paga pela empresa aos segurados por intermédio de programa de incentivo, administrativo pela empresa Incentive House é fato gerador de contribuição previdenciária. Uma vez estando no campo de incidência das contribuições previdenciárias, para não haver incidência é mister previsão legal nesse sentido, sob pena de afronta aos princípios da legalidade e da isonomia. A fiscalização previdenciária não atribui responsabilidade direta aos sócios, pelo contrário, apenas elencou no relatório fiscal, quais seriam os responsáveis legais da empresa para efeitos cadastrais. Se assim não o fosse, estaríamos falando de uma empresa - pessoa jurídica, com capacidade de pensar e agir.*

*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.*

*Decisão: por unanimidade de votos, no mérito, em dar provimento parcial ao recurso para adequar o valor da multa ao disciplinado pela MP nº 449/2008.*

**Acórdão 2401-00.127**

*CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS*

*Período de apuração: 01/01/1999 a 31/12/2005*

*CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DECADÊNCIA. PRAZO QUINQUENAL.*

*O prazo decadencial para a constituição dos créditos previdenciários é de 05 (cinco) anos, contados da data da ocorrência do fato gerador do tributo, nos termos do artigo 150, § 4º, do Códex Tributário, ou do 173 do mesmo Diploma Legal,*

*no caso de dolo, fraude ou simulação comprovados, tendo em vista a declaração da inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, pelo Supremo Tribunal Federal, nos autos dos RE's nºs 556664, 559882 e 560626, oportunidade em que fora aprovada Súmula Vinculante nº 08, disciplinando a matéria. In casu, trata-se de auto de infração por descumprimento de obrigação acessória decorrente de Notificação Fiscal, onde fora reconhecida a decadência do artigo 150, § 4º, do CTN, impondo seja levada a efeito a mesma decisão nestes autos em face da relação de causa e efeito que os vincula.*

*ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS*

*Período de apuração: 01/01/1999 a 31/12/2005*

*OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - DESCUMPRIMENTO - INFRAÇÃO*

*Consiste em descumprimento de obrigação acessória, a empresa apresentar a GFIP - Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias*

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Período de apuração: 01/01/1999 a 31/12/2005*

*LEGISLAÇÃO SUPERVENIENTE MAIS FAVORÁVEL - PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA - APLICAÇÃO*

*Na superveniência de legislação que se revele mais favorável ao contribuinte no caso da aplicação de multa pelo descumprimento de obrigação acessória, aplica-se o princípio da retroatividade benigna da lei aos casos não definitivamente julgados, conforme estabelece o CTN.*

*RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO EM PARTE.*

*Decisão: I) Por unanimidade de votos, em declarar a decadência das contribuições apuradas até a competência 11/2000; II) Por maioria de votos, em declarar a decadência das contribuições apuradas até a competência 11/2001. Vencidas as Conselheiras Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Bernadete de Oliveira Barros e Ana Maria Bandeira (relatora), que votaram por declarar a decadência das contribuições apuradas até a competência 11/2000; e III) Por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para recalcular o valor da multa de acordo com o disciplinado 44, I da Lei nº 9.430, de 1996, deduzidos os valores levantados a título de multa nas NFLD correlatas. Designado para redigir o voto vencedor, na parte referente à decadência o Conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.*

Em linhas gerais, argumenta a Fazenda Nacional em sua demanda que:

a) a hipótese em análise nos acórdãos paradigmas é idêntica a que hora se reporta. Isso porque, o que se encontrava em julgamento era exatamente o auto de infração, por descumprimento de obrigação acessória em que também se lavrou NFLDs em decorrência da mesma ação fiscal. Naquela ocorrência, consignou-se que o dispositivo legal a ser aplicado passa a ser o art. 35-A da Lei nº. 8.212, de 24 de junho de 1991, que nos remete ao art. 44, I, da Lei nº. 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e não o art. 32-A da Lei nº. 8.212, de 1991, conforme entendeu a e. Câmara *a quo*, haja vista que este preceito normativo somente se aplica às situações em que somente tenha havido descumprimento de obrigação acessória relacionada à GFIP. Havendo lançamento de tributo, a multa passa a ser aplicada nos termos do art. 35-A, da Lei 8.212/91;

b) antes das inovações da MP nº 449, de 2008, atualmente convertida na Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, o lançamento do principal era realizado separadamente, em NFLD, incidindo a multa de mora prevista no artigo 35, II da Lei nº 8.212, de 1991, além da lavratura do auto de infração, com base no artigo 32, também da Lei nº 8.212, de 1991 (multa isolada). Com o advento da MP nº 449, de 2008, instituiu-se uma nova sistemática de constituição dos créditos tributários, o que torna essencial a análise de pelo menos dois dispositivos: artigo 32-A e artigo 35-A, ambos da Lei nº 8.212/91;

b) Entende restringir-se o art. 32-A do diploma, citado pelo vergastado, ao lançamento de multa isolada quando houver **unicamente** o descumprimento da obrigação acessória prevista no inciso IV do caput do art. 32 da mesma Lei nº. 8.212, de 1991. Assim, a infração antes penalizada por meio do art. 32, passou a ser enquadrada no art. 32-A, com a multa reduzida;

c) Entende que a leitura do art. 35-A citado corrobora a tese suscitada no acórdão paradigma e ora defendida, no sentido de que o art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996 abarca duas condutas: o descumprimento da obrigação principal (totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento) e também o descumprimento da obrigação acessória (falta de declaração ou declaração inexata). Por certo, deve-se privilegiar a interpretação no sentido de que a lei não utiliza palavras ou expressões inúteis e, em consonância com essa sistemática, tem-se que, a única forma de harmonizar a aplicação dos artigos citados é considerar que o lançamento da multa prevista no artigo 35 da Lei 8.212/91, em sua redação antiga, ocorrerá quando houver tão-somente o lançamento das contribuições previdenciárias;

d) Por outro lado, defende toda vez que houver o lançamento da obrigação principal, como também da obrigação acessória, a multa lançada será única, qual seja, a prevista no artigo 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, sendo que o procedimento correto para aplicação da norma mais benéfica seria o cotejo entre as duas multas anteriores (art. 35, II, e 32, IV, da norma revogada) e a do art. 35-A da Lei nº 8212/91;

e) Ou seja, entende que, sempre que houver lançamento das contribuições previdenciárias vinculado ao descumprimento das obrigações principal e acessória, há que se utilizar, agora, para fins de aplicação da retroatividade benéfica, o teor do art. 35-A daquele diploma, consoante o cálculo acima mencionado;

f) Menciona, ainda, a edição pela Receita Federal do Brasil da Instrução Normativa RFB nº. 1.027, de 22 de abril de 2010, que, ao acrescentar o art. 476-A à Instrução Normativa RFB nº. 971, de 2009, respalda integralmente tal procedimento de cálculo, tendo sido obedecida em seus exatos termos pela autoridade fiscal autuante.

Requer, assim, que seja conhecido e provido o presente recurso especial, para reformar o acórdão recorrido, no ponto impugnado.

O recurso foi admitido pelo despacho de e-fls. 629 a 637.

Encaminhados os autos à autuada para fins de ciência, ocorrida em 19/11/2015 (e-fl. 642), a contribuinte ofereceu, em 03/12/2015 contrarrazões de e-fls. 644 a 650, onde pugna pela manutenção do Acórdão recorrido, com base nos seguintes fundamentos:

a) Entende pela existência de dois regramentos completamente distintos relacionados à exigência da contribuição providenciária; (i) um anterior a dezembro de 2008, no qual estava prevista apenas a aplicação de multa de mora em caso de notificação fiscal de lançamento, e outra, (ii) posterior a dezembro de 2008, no qual, além da multa de também foi estatuída a multa de ofício;

b) considerando-se que, conforme art. 144, do CTN, o lançamento se restringe à data de ocorrência do fato gerador da obrigação e é regido pela lei vigente à época, deve-se perquirir, no caso concreto, qual a data dos fatos geradores objeto da presente autuação. *In casu*, o período objeto de lançamento pela Autoridade Fiscal foi de 12/2005 a 12/2006. Assim, deve ser aplicada apenas a multa de mora, sem sequer que se cogite a respeito da multa de ofício, que somente é aplicável para os fatos geradores ocorridos a partir de 12/2008, citando jurisprudência deste CARF neste sentido;

c) Assim, em respeito ao princípio da retroatividade benigna (art. 106 do CTN), deve a multa de mora lançada na presente autuação ser calculada nos termos do artigo 35, caput, da Lei nº. 8.212, de 1991 e limitada a 20%, conforme estatuído no artigo 61 da Lei nº. 9.430, de 1996, razão pela qual deve ser negado provimento ao recurso especial aviado pela Recorrente.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Heitor de Souza Lima Junior, Relator

Pelo que consta no processo quanto à sua tempestividade, às devidas apresentação de paradigma e indicação de divergência, o recurso atende aos requisitos de admissibilidade e, portanto, dele conheço.

Sob análise, a Lei nº. 8.212, de 1991, cujos dispositivos de interesse aplicáveis à análise do recurso, são abaixo reproduzidos, abrangendo-se as redações anterior e posterior à edição da Medida Provisória nº. 449, de 2008:

<u><b>Lei 8.212, de 1991 (Antes da edição da MP 449/08)</b></u>	<u><b>Lei 8.212, de 1991 (Após a edição da MP 449/08)</b></u>
Art. 32. A empresa é também obrigada a: (...)	Art. 32. A empresa é também obrigada a: (...)

<p><i>IV - informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, por intermédio de documento a ser definido em regulamento, dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS. (Inciso acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).</i></p> <p>(...)</p> <p><i>§ 1º O Poder Executivo poderá estabelecer critérios diferenciados de periodicidade, de formalização ou de dispensa de apresentação do documento a que se refere o inciso IV, para segmentos de empresas ou situações específicas. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).</i></p> <p><i>§ 2º As informações constantes do documento de que trata o inciso IV, servirão como base de cálculo das contribuições devidas ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, bem como comporão a base de dados para fins de cálculo e concessão dos benefícios previdenciários. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).</i></p> <p><i>§ 3º O regulamento disporá sobre local, data e forma de entrega do documento previsto no inciso IV. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).</i></p> <p><i>§ 4º A não apresentação do documento previsto no inciso IV, independentemente do recolhimento da contribuição, sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente a multa variável equivalente a um multiplicador sobre o valor mínimo previsto no art. 92, em função do número de segurados, conforme quadro abaixo: (Parágrafo e tabela acrescentados pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).</i></p> <p><i>0 a 5 segurados - 1/2 valor mínimo</i></p> <p><i>6 a 15 segurados - 1 x o valor mínimo</i></p> <p><i>16 a 50 segurados - 2 x o valor mínimo</i></p>	<p><i>IV - declarar à Secretaria da Receita Federal do Brasil e ao Conselho Curador do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS, na forma, prazo e condições estabelecidos por esses órgãos, dados relacionados a fatos geradores, base de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS ou do Conselho Curador do FGTS; (Redação dada pela MP nº 449, de 2008).</i></p> <p>(...)</p> <p><i>§ 1º (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i></p> <p><i>§ 2º A declaração de que trata o inciso IV constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência do crédito tributário, e suas informações comporão a base de dados para fins de cálculo e concessão dos benefícios previdenciários. (Redação dada pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i></p> <p><i>§ 3º (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i></p> <p><i>§4º (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i></p> <p><i>§5º (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i></p> <p><i>§6º (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i></p> <p><i>§7º (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i></p> <p><i>§8º (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i></p> <p><i>§ 9º A empresa deverá apresentar o documento a que se refere o inciso IV ainda que não ocorram fatos geradores de contribuição previdenciária, aplicando-se, quando couber, a penalidade prevista no art. 32-A. (Redação dada pela Medida Provisória nº 449, de 2008)</i></p> <p><i>§ 10. O descumprimento do disposto no inciso IV impede a expedição da certidão de prova de regularidade fiscal perante a Fazenda Nacional. (Redação dada pela Medida Provisória nº 449, de 2008)</i></p> <p><i>§ 11. Em relação aos créditos tributários, os documentos comprobatórios do cumprimento das</i></p>
--	---

<p><i>51 a 100 segurados - 5 x o valor mínimo</i></p> <p><i>101 a 500 segurados - 10 x o valor mínimo</i></p> <p><i>501 a 1000 segurados - 20 x o valor mínimo</i></p> <p><i>1001 a 5000 segurados - 35 x o valor mínimo</i></p> <p><i>acima de 5000 segurados - 50 x o valor mínimo</i></p> <p><i>§ 5º A apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no parágrafo anterior. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).</i></p> <p><i>§ 6º A apresentação do documento com erro de preenchimento nos dados não relacionados aos fatos geradores sujeitará o infrator à pena administrativa de cinco por cento do valor mínimo previsto no art. 92, por campo com informações inexatas, incompletas ou omissas, limitadas aos valores previstos no § 4º. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).</i></p> <p><i>§ 7º A multa de que trata o § 4º sofrerá acréscimo de cinco por cento por mês calendário ou fração, a partir do mês seguinte àquele em que o documento deveria ter sido entregue. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).</i></p> <p><i>§ 8º O valor mínimo a que se refere o § 4º será o vigente na data da lavratura do auto de infração. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).</i></p> <p><i>§ 9º A empresa deverá apresentar o documento a que se refere o inciso IV, mesmo quando não ocorrerem fatos geradores de contribuição previdenciária, sob pena da multa prevista no § 4º. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528, de</i></p>	<p><i>obrigações de que trata este artigo devem ficar arquivados na empresa até que ocorra a prescrição relativa aos créditos decorrentes das operações a que se refiram. (Redação dada pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i></p> <p><i>Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do art. 32 no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas (incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i></p> <p><i>I - de dois por cento ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a vinte por cento, observado o disposto no § 3o; e (incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i></p> <p><i>II - de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de dez informações incorretas ou omitidas. (incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i></p> <p><i>§ 1º Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso I do caput, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo fixado para entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não-apresentação, a data da lavratura do auto de infração ou da notificação de lançamento. (incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i></p> <p><i>§ 2º Observado o disposto no § 3o, as multas serão reduzidas: (incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008):</i></p> <p><i>I - à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou: (incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i></p> <p><i>II - a setenta e cinco por cento, se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação. (incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i></p> <p><i>§ 3o A multa mínima a ser aplicada será de: (incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i></p> <p><i>I - R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e (incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i></p>
--	---

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

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

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

Note-se permanecer em litígio, no caso sob análise, somente o recálculo mais benéfico de multa perpetrado pela autoridade julgadora recorrida, que optou por aplicar a este feito o seguinte recálculo:

(a) até 11/2008, nas competências que a fiscalização estabeleceu a penalidade de 75% (setenta e cinco por cento), quando da aplicação conjunta da multa prevista no art. 35 da Lei nº. 8.212, de 1991 e da multa por infrações relacionadas à GFIP, deve ser mantida a penalidade equivalente à soma da multa de mora limitada a 20%; e da multa mais benéfica quando comparada a multa do art. 32 com a multa do art. 32A da Lei 8.212/91, nos termos do voto do Redator.

(b) nas competências que a fiscalização aplicou somente a penalidade prevista na redação, vigente até 11/2008, do art. 35 da Lei 8.212, de 1991, esta deve ser mantida, mas limitada ao determinado no art. 61, da Lei nº 9.430, de 1996, se mais benéfica à Recorrente.

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

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

Cediço em meu entendimento que, o que se passou a ter, agora a partir do advento da MP nº. 449, de 2008, foi a existência de um dispositivo único a reger a aplicação das multas aplicáveis em sede de ação fiscal, abrangendo 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, divirjo do acórdão recorrido, pelas razões expostas.*

*(...)"*

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

"(...)

*Verifico, assim, que, ainda que a antiga redação do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, tenha utilizado apenas a expressão “multa de mora”, independentemente da denominação que tenha se dado à penalidade, não resta dúvida de que estavam ali descritas duas diferentes espécies de multas: a) as multas de mora e b) as multas de ofício.*

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

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

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

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

Assim, aplicando-se o entendimento aqui adotado agora ao caso sob análise, entendo que se deva manter a cobrança das penalidades lançadas.

Deve-se limitar, conforme, inclusive, já realizado em forma de demonstrativo de e-fl. 41, a soma das penalidades aplicáveis (quando aplicáveis ambas as penalidades) ao percentual de 75% dos valores devidos a título de obrigação principal, sem que se deva falar em comparação segregada: a) da multa de obrigação acessória com o novo art. 32-A da Lei nº. 8.212, de 1991 e b) da multa sobre os débitos de obrigação principal objeto de lançamento com o novo art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, na forma proposta pelo vergastado.

Este percentual de 75% (quando da inexistência de agravamento ou qualificação de multa) é o limite atual para sanções pecuniárias, decorrente de lançamento de ofício, quando de falta de declaração ou de declaração inexata, conforme previsto no art. 44, I da mesma Lei nº 9.430, de 1996, e referenciado no art. 35-A, da Lei nº 8.212, de 1991, aplicável aqui a retroatividade da norma, caso benéfica, em plena consonância, inclusive, com a sistemática estabelecida pelo art. 476-A da Instrução Normativa RFB nº. 971, de 2009, acrescido pela Instrução Normativa RFB nº. 1.027, de 22 de abril de 2010, adotada pela autoridade autuante.

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, devendo-se restabelecer qual norma mais benéfica para cálculo da multa aplicável: se a soma das duas multas anteriores (art. 35 e, eventualmente, 32 da norma revogada) ou a do art. 35-A da MP 449/2008 (convertida na Lei nº. 11.941, de 2009), ou seja, mantendo-se, assim, a forma de cálculo utilizada pela autoridade fiscal para aferição da multa mais benéfica ao contribuinte

É como voto.

(assinado digitalmente)  
Heitor de Souza Lima Junior