



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

Processo nº 11065.003163/2010-96
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-006.561 – 2ª Turma
Sessão de 28 de fevereiro de 2018
Matéria Contribuições Sociais Previdenciárias
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado VIA UNO S/A CALÇADOS E ACESSÓRIOS

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/11/2006 a 28/02/2010

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 para que a retroatividade benigna seja aplicada em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14, de 2009.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Heitor de Souza Lima Junior – Relator

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

Relatório

Em litígio, o teor do Acórdão nº 2403-001.688, prolatado pela 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais na sessão plenária de 17 de outubro de 2012 (e-fls. 315 a 334). Ali, por maioria de votos, deu-se parcial provimento ao Recurso Voluntário, na forma de ementa e decisão a seguir:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/11/2006 a 28/02/2010

SIMULAÇÃO. FORMA DE EVADIR-SE DAS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS.

A simulação não é aceita como forma de planejamento tributário com vistas a reduzir a carga tributária da empresa. Manobra considerada ilegal.

MULTA.

Recálculo da multa para que seja aplicada a mais benéfica ao contribuinte por força do art. 106, II, “c” do CTN.

PROVA PERICIAL. INDEFERIMENTO.

Não há cerceamento de defesa para o indeferimento de requerimentos genéricos de produção de prova.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Decisão: por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso para determinar o recálculo da multa de mora até a competência 11/2008, de acordo com o disposto no art. 35, caput, da Lei 8.212/91, na redação dada pela Lei 11.941/2009 (art. 61, da Lei nº 9.430/96), prevalecendo o valor mais benéfico ao contribuinte. Vencido o conselheiro Paulo Maurício Pinheiro Monteiro na questão da multa de mora.

Enviados os autos à Fazenda Nacional em 20/02/2013 (e-fl. 3758 do Processo então apenso 11065.003161/2010-05) para fins de ciência da decisão, insurgindo-se contra esta, sua Procuradoria apresentou, em 21/02/2013 (e-fl. 3769 do Processo 11065.003161/2010-05), 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. 335 a 344).

Alega-se, no pleito, divergência em relação ao decidido, em 04/05/2009, no Acórdão 2402-00.233, de lavra da 2ª. Turma Ordinária da 4ª. Câmara da 2ª. Seção deste CARF, de ementa e decisão a seguir transcritas:

Acórdão 2402-00.233

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2005 a 28/02/2007

MATÉRIA SUB JUDICE - CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FISCAL- RENÚNCIA

Em razão da decisão judicial se sobrepor à decisão administrativa, a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial, antes ou depois do lançamento, implica renúncia ao contencioso administrativo fiscal relativamente à matéria submetida ao Poder Judiciário

CO-RESPONSÁVEIS - PÓLO PASSIVO - NÃO INTEGRANTES
Os coresponsáveis elencados pela auditoria fiscal não integram o pólo passivo da lide. A relação de co-responsáveis tem como finalidade cumprir o estabelecido no inciso I do § 5º art. 2º da lei nº 6.830/1980

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/04/2005 a 28/02/2007

ISENÇÃO - CEAS - CERTIFICADO DE ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL - DEFERIMENTO POSTERIOR

A existência de CEAS concedido posteriormente não supre a ausência do referido certificado para fins de usufruto de isenção relativamente a período pretérito

MULTA DE MORA - LANÇAMENTO DE OFÍCIO - RETROATIVIDADE BENIGNA - INOCORRÊNCIA

Havendo lançamento de ofício, não há que se aplicar as disposições contidas no § 2º do art. 61 da Lei nº 9430/1996. O princípio da retroatividade benigna só é aplicado se restar demonstrado que a legislação posterior é mais favorável ao sujeito passivo.

RECURSO VOLUNTÁRIO NEGADO.

Decisão: por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto da relatora.

Após defender a existência de divergência interpretativa, caracterizada pela similitude de situações fáticas e soluções diametralmente opostas, em linhas gerais, argumenta a Fazenda Nacional em sua demanda que:

a) O artigo 35 da Lei nº. 8.212, de 1991, na nova redação conferida pela MP nº. 449, de 2008, convertida na Lei nº. 11.941, de 2009, não pode ser entendido de forma

isolada do contexto legislativo no qual está inserido, sobretudo de forma totalmente dissociada das alterações introduzidas pela MP nº. 449 à legislação previdenciária. Para a solução destes questionamentos, deve-se lembrar que "não se interpreta o Direito em tiras, aos pedaços. (...) um texto de direito isolado, destacado, desprendido do sistema jurídico, não expressa significado normativo algum". Nesse contexto, impende considerar que a Lei nº. 11.941, de 2009 (fruto da conversão da MP nº. 449 de 2008), ao mesmo tempo em que alterou a redação do artigo 35, introduziu na Lei de Organização da Previdência Social o artigo 35-A, a fim de instituir uma nova sistemática de constituição dos créditos previdenciários e respectivos acréscimos legais de forma similar à sistemática aplicável para os demais tributos federais;

b) A redação do art. 35-A é clara. Efetuado o lançamento de ofício das contribuições previdenciárias indicadas no artigo 35 da Lei nº. 8.212, de 1991, deverá ser aplicada a multa de ofício prevista no artigo 44 da Lei nº. 9.430, de 1996. Assim, à semelhança do que ocorre com os demais tributos federais, verificado que o contribuinte não realizou o pagamento ou o recolhimento do tributo devido, cumpre à fiscalização realizar o lançamento de ofício e aplicar a respectiva multa (de ofício) prevista no artigo 44 da Lei nº. 9.430, de 1996;

c) Por outro lado, como já ocorre com os demais tributos federais, a incidência da multa de mora ocorrerá naqueles casos expressos no art. 61 da Lei nº. 9.430, de 1996. Ou seja, nas hipóteses em que o contribuinte incorreu na mora e efetuou o recolhimento em atraso, de forma espontânea, independente do lançamento de ofício, efetuado com esteio no art. 149 do CTN. Assim, no lançamento de ofício, diante da falta de pagamento ou recolhimento do tributo e/ou falta de declaração ou declaração inexata, são exigidos, além do principal e dos juros moratórios, os valores relativos às penalidades pecuniárias que no caso consistirá na multa de ofício. A multa de ofício será aplicada quando realizado o lançamento para a constituição do crédito tributário. A incidência da multa de mora, por sua vez, ficará reservada para aqueles casos nos quais o sujeito passivo, extemporaneamente, realiza o pagamento ou o recolhimento antes do procedimento de ofício (ou seja, espontaneamente - o que não foi o caso). Essa mesma sistemática deverá ser aplicada às contribuições previdenciárias, em razão do advento da MP nº. 449 de 2008, posteriormente convertida da Lei nº. 11.941/09;

d) A multa de mora e a multa de ofício são excludentes entre si. E deve prevalecer, na hipótese de lançamento de ofício, configurada a falta ou recolhimento do tributo e/ou a falta de declaração ou declaração inexata, a multa de ofício prevista no art. 44 da Lei nº. 9.430, de 1996, diante da literalidade do art. 35-A. Nessa esteira, não há como se adotar outro entendimento senão o de que a multa de mora prevista no art. 35, da Lei nº. 8.212, de 1991 em sua redação antiga (revogada) está inserida em sistemática totalmente distinta da multa de mora prescrita no art. 61 da Lei nº. 9.430, de 1996. Logo, por esse motivo não se poderia aplicar à espécie o disposto no art. 106 do CTN, pois, para a interpretação e aplicação da retroatividade benigna, a comparação é feita em relação à mesma conduta infratora praticada, em relação à mesma penalidade. Como conclusão, para se averiguar sobre a ocorrência da retroatividade benigna no caso concreto, a comparação entre normas deve ser feita entre o art. 35, da Lei nº. 8.212, de 1991 em sua redação antiga (revogada) e o art. 35-A da LOPS. Cita, ainda, a necessidade de aplicação da IN RFB nº. 971, de 2009.

Requer, assim, que seja admitido e provido o presente recurso para reformar o acórdão recorrido no ponto em que determinou a aplicação do art. 35 da Lei nº. 8.212, de 1991 (na atual redação conferida pela Lei nº. 11.941, de 2009), em detrimento do art. 35-A, também da Lei nº. 8.212, de 1991, devendo-se verificar, na execução do julgado, qual norma

mais benéfica: se a multa anterior (art. 35, II da norma revogada) ou a do art. 35-A da Lei nº. 8.212/91.

O recurso foi admitido pelo despacho de e-fls. 345/346.

Cientificada a autuada em 23/09/13 (e-fls. 348), esta apresenta, em 08/10/13 (e-fl. 403), contrarrazões de e-fls. 403 a 405, onde defende a aplicação do art. 35 da Lei no. 8.212, de 1991, na forma realizada pelo Colegiado recorrido, a partir do disposto no art. 106, II, "c" do CTN.

Apresentou, ainda, a contribuinte, Recurso Especial de sua iniciativa de e-fls. 349 a 370 e anexos, o qual, todavia, teve seu seguimento negado, consoante despachos de e-fls. 438 a 443.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Heitor de Souza Lima Junior, Relator

Pelo que consta no processo quanto a sua tempestividade, às devidas apresentação de paradigmas e indicação de divergência, o recurso atende aos requisitos de admissibilidade. Assim, conheço do pleito e passo a sua análise de mérito.

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>Lei 8.212, de 1991 (Antes da edição da MP 449/08)</u>	<u>Lei 8.212, de 1991 (Após a edição da MP 449/08)</u>
<i>Art. 32. A empresa é também obrigada a:</i> <i>(...)</i> <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> <i>(...)</i> <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> <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> <i>§ 3º O regulamento disporá sobre local,</i>	<i>Art. 32. A empresa é também obrigada a:</i> <i>(...)</i> <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> <i>(...)</i> <i>§ 1º (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i> <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> <i>§ 3º (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i> <i>§4º (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i> <i>§5º (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i>

<i>data e forma de entrega do documento previsto no inciso IV. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).</i> <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> <i>0 a 5 segurados - 1/2 valor mínimo</i> <i>6 a 15 segurados - 1 x o valor mínimo</i> <i>16 a 50 segurados - 2 x o valor mínimo</i> <i>51 a 100 segurados - 5 x o valor mínimo</i> <i>101 a 500 segurados - 10 x o valor mínimo</i> <i>501 a 1000 segurados - 20 x o valor mínimo</i> <i>1001 a 5000 segurados - 35 x o valor mínimo</i> <i>acima de 5000 segurados - 50 x o valor mínimo</i> <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> <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</i>	<i>§6º (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i> <i>§7º (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i> <i>§8º (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i> <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> <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> <i>§ 11. Em relação aos créditos tributários, os documentos comprobatórios do cumprimento das obrigações de que trata este artigo devem ficar arquivados na empresa até que ocorra a prescrição relativa aos créditos decorrentes das operações a que se refiram. (Redação dada pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i> <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> <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> <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> <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</i>
--	---

<i>Lei nº 9.528, de 10.12.97).</i> <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> <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> <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 10.12.97).</i> <i>§ 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).</i> <i>§ 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).</i> <i>(...)</i> <i>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).</i> <i>I - para pagamento, após o vencimento de obrigação não incluída em notificação fiscal de lançamento:</i> <i>a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação; (Redação</i>	<i>Provisória nº 449, de 2008).</i> <i>§ 2º Observado o disposto no § 3º, as multas serão reduzidas: (incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008.):</i> <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> <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> <i>§ 3º A multa mínima a ser aplicada será de: (incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i> <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> <i>II - R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos. (incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i> <i>(...)</i> <i>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).</i> <i>I – (revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i> <i>a) (revogada pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i> <i>b) (revogada pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i> <i>c) (revogada pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i> <i>II – (revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i> <i>a) (revogada pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i> <i>b) (revogada pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i> <i>c) (revogada pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i>
---	--

<i>dada pela Lei nº 9.876, de 1999).</i> <i>b) quatorze por cento, no mês seguinte; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).</i> <i>c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).</i> <i>II - para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento:</i> <i>a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).</i> <i>b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).</i> <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> <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> <i>III - para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa:</i> <i>a) sessenta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).</i> <i>b) setenta por cento, se houve parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).</i> <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</i>	<i>d) (revogada pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i> <i>III – (revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i> <i>a) (revogada pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i> <i>b) (revogada pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i> <i>c) (revogada pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i> <i>d) (revogada pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i> <i>§ 1º (revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i> <i>§ 2º (revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i> <i>§ 3º (revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008)</i> <i>§ 4º (revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i> <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>
--	--

1999). <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> <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> <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> <i>§ 3º O valor do pagamento parcial, antecipado, do saldo devedor de parcelamento ou do reparcelamento somente poderá ser utilizado para quitação de parcelas na ordem inversa do vencimento, sem prejuízo da que for devida no mês de competência em curso e sobre a qual incidirá sempre o acréscimo a que se refere o § 1º deste artigo.</i> <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>	
--	--

Note-se permanecer em litígio, no caso sob análise, somente o recálculo mais benéfico de multa perpretado pela autoridade julgadora recorrida, que optou por aplicar a multa de mora nos termos da redação nova do artigo 35 da Lei 8.212, de 1991, limitando-se ao percentual máximo de 20%, previsto no art. 61 da Lei 9.430, de 1996.

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, regravava, anteriormente à sua alteração promovida pela MP nº. 449, de 2008, duas multas de natureza diferenciada, a saber: a) em seu inciso I, o dispositivo regulamentava a aplicação de multa de natureza moratória, decorrente do recolhimento espontâneo efetuado pelo contribuinte a destempo, sem qualquer procedimento de ofício da autoridade tributária e mantida aqui a espontaneidade do

contribuinte; b) em seu inciso II, o referido art. 35 estabelecia a aplicação de multa para o caso de lavratura de Notificação de Lançamento pela autoridade fiscalizadora, neste caso se tratando, aqui, de multa de ofício.

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

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

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

Acórdão 9.202-003.070 – Voto do Conselheiro Marcelo Oliveira

“

(...)

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

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

(...)

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

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

Lei 8.212/1991:

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

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

(...)

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

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

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

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

A obrigação acessória é obrigação de fazer ou obrigação de não fazer. A legislação tributária estabelece para o contribuinte certas obrigações de fazer alguma coisa (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 no presente auto, bem como aquelas aplicadas no âmbito do auto de obrigação acessória vinculado, limitado o somatório de ambas ao patamar estabelecido pelo art. 44 da Lei nº. 9.430, de 1996 (75%), na forma propugnada pela Fazenda Nacional.

O percentual de 75% (quando da inexistência de agravamento ou qualificação de multa) é o limite atual para sanções pecuniárias, decorrente de lançamento de ofício, quando de falta de declaração ou de declaração inexata, conforme previsto no art. 44, I da mesma Lei nº 9.430, de 1996, e referenciado no art. 35-A, da Lei nº 8.212, de 1991, aplicável aqui a retroatividade da norma, caso benéfica, em plena consonância, inclusive, com a sistemática estabelecida pelo art. 476-A da Instrução Normativa RFB nº. 971, de 2009, acrescido pela Instrução Normativa RFB nº. 1.027, de 22 de abril de 2010, sistemática esta também expressa na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº. 14, de 2009.

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, de forma a que se aplique a retroatividade benéfica em consonância com a sistemática estabelecida pelo art. 476-A da Instrução Normativa RFB nº. 971, de 2009, acrescido pela Instrução Normativa RFB nº. 1.027, de 22 de abril de 2010, sistemática esta também expressa na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº. 14, de 2009.

É como voto.

(assinado digitalmente)
Heitor de Souza Lima Junior