



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 11330.001036/2007-70  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2202-004.594 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 04 de julho de 2018  
**Matéria** CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS  
**Recorrente** RADIO GLOBO ELDORADO LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

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

MULTA. RETROATIVIDADE BENIGNA.

O cálculo da penalidade deve ser efetuado em conformidade com a Portaria PGFN/RFB n° 14/2009, se mais benéfico ao sujeito passivo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em dar provimento parcial ao recurso, para fazer o recálculo da multa aplicando a Portaria PGN/RFB n° 14, de 2009, levando-se em consideração as alterações na base de cálculo do lançamento resultantes do julgamento do recurso voluntário do processo 11330.001032/2007-91, vencidos os conselheiros Dilson Jatahy Fonseca Neto (relator), Martin da Silva Gesto e Júnia Roberta Gouveia Sampaio, que deram provimento ao recurso em maior extensão. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Rosy Adriane da Silva Dias.

(assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson - Presidente.

(assinado digitalmente)

Dilson Jatahy Fonseca Neto - Relator.

(assinado digitalmente)

Rosy Adriane da Silva Dias - Redatora designada.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rosy Adriane da Silva Dias, Martin da Silva Gesto, Waltir de Carvalho, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Dilson Jatahy Fonseca Neto e Ronnie Soares Anderson.

## Relatório

Trata-se, em breves linhas, de auto de infração lavrado em desfavor da Contribuinte para constituir crédito de Contribuições Previdenciárias. Tendo a DRJ negado provimento à Impugnação, a Contribuinte interpôs Recurso Voluntário.

Feito o breve resumo da lide, passo ao relatório pormenorizado dos autos.

Em 25/07/2007 foi formalizado o auto de infração DEBCAD nº 37.078.507-0 (fls. 2/10) para constituir crédito referente a multa pelo descumprimento de obrigação acessória. Conforme o Relatório Fiscal (fl. 11 e docs. anexos fls. 12/17),

*"A multa aplicável é a prevista no artigo 32, inciso IV, parágrafo 5 da Lei 8.212/91 e no artigo 284, II, do Regulamento da Previdência Social - RPS aprovado pelo Dec. 3.048/99 (...)*

*O valor da multa para a infração praticada é de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no inciso I do artigo 284 do RPF*

*(...)*

*O limite legal da multa foi estabelecido por competência, em função do número de segurados da empresa que se enquadra no período de 01/2004, 04/2004, 05/2004, 08/2004, 11/2004 e 12/2004 na faixa de 101 a 500 segurados (dez vezes o valor mínimo) e no período de 12/2001, 02/2002 a 08/2002, 09/2003 e 06/2004 na faixa de 51 a 100 segurados (cinco vezes o valor mínimo)." - fl. 11*

Intimada, a Contribuinte apresentou Impugnação (fls. 21/31 e docs. anexos fls. 32/50). Chegando à DRJ, foi proferido o acórdão nº 12-16.880, de 31/10/2007 (fls. 55/64), que manteve integralmente o crédito constituído e restou assim ementado:

*"ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS*

*Período de apuração: 01/07/2007 a 31/07/2007*

*PREVIDENCIARIO. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS COM A INFORMAÇÕES INEXATAS.*

*A apresentação de GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores das contribuições previdenciárias constitui infração conforme I disposto no artigo 32, inciso IV, § 3º, da Lei 8.212/91, sujeitando o contribuinte à penalidade prevista no § 5º, do mesmo artigo, e no artigo 284, inciso II do Regulamento*

da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99.

Lançamento Procedente" - fl. 55;

Intimada em 25/01/2008 (fl. 66), a Contribuinte interpôs Recurso Voluntário em 20/02/2008 (fls. 67/80) argumentando, em síntese,

- Que não há que se falar em Representação Fiscal para Fins Penais, porquanto não há conduta ilícita;
- Que há conexão entre o presente DEBCAD e aquele de nº 37.067.541-0, este versando sobre o crédito principal;
- Que a penalidade só pode ser estipulada por Lei, e não por decreto;
- Que, se for cominada penalidade, então é necessário reconhecer que houve infração continuada, devendo ser aplicada a regra do art. 71 do Código Penal;
- Que, na identificação do número de funcionários - art. 32, §4º, da Lei nº 8.212/1991 - deve ser considerado o número de funcionários nos quais se constatou a ocorrência de falhas, e não no número total de segurados da empresa; e
- Que, havendo dúvidas quanto ao alcance do art. 32, §4º, da Lei nº 8.212/1991, deve-ser dado o entendimento mais benéfico ao Contribuinte, nos termos do art. 112 do CTN.

Em 21/11/2012 foi proferida a Resolução CARF nº 2403-000.112 (fls. 91/93), que determinou a apresentação de informações em relação ao processo de nº 11333.001032/2007-91 e a vinculação, em caso de não ter havido julgamento.

Os processos foram apensados em 20/02/2017 (fl. 97).

Em 05/07/2017 foi proferida a Resolução CARF nº 2202-000.786 (fls. 103/105), na qual a turma entendeu ser necessário sobrestar o julgamento dos presentes autos enquanto se aguarda a decisão final do processo principal.

É o relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheiro Dilson Jatahy Fonseca Neto - Relator

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, portanto dele conheço.

### **Da conexão - auto de infração reflexo:**

Como bem chamou atenção a Contribuinte, constata-se que o auto de infração ora sob litígio é reflexo àquele constante no processo nº 11333.001032/2007-91. Inclusive, exatamente em função dessa relação de reflexão é que o julgamento dos presentes autos foi sobrestado pela Resolução nº 2202-000.786. Contudo, observa-se que o processo principal foi julgado no acórdão nº 2202-004.593, nesta mesma sentada, razão pela qual é possível e necessário julgar também este AIOA.

Observando o julgamento deste processo principal, no qual votei por reconhecer a decadência parcial e para reduzir a base de cálculo restante para R\$ 3.623,00, e entendendo que tal resultado deve ser refletido nesse processo.

#### **Da Representação Fiscal para Fins Penais:**

Argumenta o contribuinte contra a formalização de Representação Fiscal para Fins Penais. Contudo, nos termos da Súmula CARF nº 28:

*O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais.*

Uma vez que a súmula tem aplicação obrigatória, nos termos do art. 45, VI, do Anexo II ao RICARF, deixo de me pronunciar sobre a matéria.

#### **Da legalidade da Lei:**

Argumenta o Contribuinte que a penalidade só pode ser estipulada por Lei, e não pode decreto. Tendo em vista que a penalidade foi aplicada conforme a Lei nº 8.212/1991, não há que se falar em ilegalidade. Registra-se que a menção ao Regulamento da Previdência Social - RPS tem condão meramente informativo, para demonstrar a complementação da regulamentação da matéria. Contudo, ratifica-se, o lançamento foi realizado com base na Lei.

#### **Do art. 71 do Código Penal:**

Argumenta a Contribuinte, subsidiariamente, pela aplicação do art. 71 do Código Penal.

Não é a primeira vez que o questionamento é suscitado no âmbito deste CARF. Por todos, transcrevo a ementa do acórdão nº 2402-005.028, de 17/02/2016:

*AUSÊNCIA DE MÁ-FÉ. IRRELEVÂNCIA PARA FINS DE APLICAÇÃO DA MULTA POR INFRAÇÃO À LEGISLAÇÃO.*

*Independente da intenção do agente a responsabilidade por infração à legislação tributária.*

*Recurso Voluntário Negado.*

*A gradação da pena baseada na ocorrência de infração continuada, prevista no art. 71 do Código Penal, não tem aplicabilidade no Direito Tributário.*

Em suma, tal pleito não pode prevalecer uma vez que a norma tributária é clara, determinando a sua incidência sobre o total dos valores informados incorretamente, não havendo espaço para a aplicação subsidiária da norma penal quando a Lei tributária tem regulamentação expressa.

**Da base de cálculo - número de segurados:**

Argumenta a Contribuinte que, na apuração da multa aplicável, deve ser considerado tão somente os trabalhadores que tiveram erro na informação, e não o total de trabalhadores da empresa. Inclusive, que havendo dúvida quando à melhor interpretação do art. 32, §4º, da Lei nº 8.212/1991, deve ser adotada aquela mais favorável à Contribuinte, nos termos dos art. 112 do CTN.

Tampouco pode prevalecer tal pleito.

A verdade é que a Lei é expressa, não deixando margens a interpretação:

*Art. 32. A empresa é também obrigada a:*

(...)

*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).*

(...)

§ 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:

0 a 5 segurados	1/2 valor mínimo
6 a 15 segurados	1 x o valor mínimo
16 a 50 segurados	2 x o valor mínimo
51 a 100 segurados	5 x o valor mínimo
101 a 500 segurados	10 x o valor mínimo
501 a 1000 segurados	20 x o valor mínimo
1001 a 5000 segurados	35 x o valor mínimo
acima de 5000 segurados	50 x o valor mínimo

§ 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.

Ora, a norma estabeleceu que a multa seria o valor do tributo não declarado, limitado ao valor do § 4º. Este, por sua vez, estabeleceu uma multa pela não apresentação da GFIP, a qual seria calculada em função do número de segurados. Ora, não se trata de não apresentação de GFIP em relação a esse ou àquele segurado, e sim a não apresentação da declaração como um todo. Logo, a não apresentação terá efeito em relação a todos os segurados. Consequentemente, se o limite estabelecido pelo § 5º é aquele do §4º, então devem ser considerados todos os segurados, e não apenas aqueles em relação aos quais houve erro na apuração do tributo.

**Da retroatividade benigna:**

A verdade é que o autor de infração foi lavrado em 25/07/2007 e, aplicando-se a legislação vigente à época dos fatos, foi formalizada a multa constante no art. 32, § 5º, da Lei nº 8.212/1991:

*Art. 32. A empresa é também obrigada a:*

(...)

*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.*

(...)

*§ 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.*

Acontece que essa multa foi revogada pela Lei nº 11.941/2009, publicada em 28/05/2009, que incluiu em seu lugar a multa do art. 32-A:

*Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei 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 Lei nº 11.941, de 2009). (Vide Lei nº 13.097, de 2015) (Vide Lei nº 13.097, de 2015)*

*I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).*

*II – de 2% (dois por cento) 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), observado o disposto no § 3o deste artigo.*

(...)

*§ 3o A multa mínima a ser aplicada será de: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).*

*I – R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).*

*II – R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos.*

Conforme o Código Tributário Nacional,

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

(...)

*II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:*

*a) quando deixe de defini-lo como infração;*

*b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;*

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

Em outras palavras, a Lei nº 11.941/2009 (1) alterou penalidade já existente; (2) revogou a multa anteriormente existente e (3) ao mesmo tempo criou outra multa, em função de fatos diversos. Nesse caminho, podem retroagir beneficentemente a norma que alterou, reduzindo a penalidade (1), bem como a norma que revogou a penalidade anteriormente existente (2). Diferentemente, a norma que criou penalidade nova (3) não pode retroagir, somente podendo ser aplicada nos lançamentos posteriores.

Nesse sentido deve-se limitar a multa a 20%, conforme o art. 35, da Lei nº 8.212/1991, com redação dada pela Lei nº 11.941/2009, não podendo ser aplicada a multa da redação original desse artigo, uma vez que foi revogada, nem a multa do art. 35-A, da mesma Lei, vez que só foi criada após o fato gerador, não podendo retroagir em prejuízo do sujeito passivo.

Esse é, inclusive, o entendimento do STJ, conforme se observa do seguinte precedente:

*PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. PREMISSA EQUIVOCADA. SÚMULA 284/STF. INAPLICABILIDADE. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. COBRANÇA DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO. MULTA. REDUÇÃO PARA 20%. ART. 35 DA LEI N. 8.212/91 E ART. 106, II, "C", DO CTN. APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO MAIS BENÉFICA. PRECEDENTES. HONORÁRIOS. CABIMENTO.*

*1. Tratando-se de ato não definitivamente julgado, aplica-se a lei mais benéfica ao contribuinte, para redução de multa, conforme dispõe o art. 106, inciso II, alínea "c", do CTN.*

*2. O art. 35 da Lei n. 8.212/91 foi alterado pela Lei n. 11.941/09, devendo o novo percentual aplicável à multa seguir o patamar de 20% que, sendo mais propícia ao contribuinte, deve ser a ele aplicado, por se tratar de lei mais benéfica, cuja retroação é autorizada com base no art. 106, II, do CTN.*

*3. Precedentes: AgRg no AREsp 185.324/SP, Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 27.8.2012; AgRg no REsp 1216186/RS, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 16/5/2011; REsp 1117701/SP, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 19/10/2009.*

*4. O art. 35 da Lei n. 8.212/91, com a redação anterior à Lei n. 11.940/09, não distingue a aplicação da multa em decorrência*

*da sua forma de constituição (de ofício ou por homologação), hipótese prevista tão somente com o advento da Lei n. 11.940/09, que introduziu o art. 35-A à Lei de Custeio da Seguridade Social, restringindo sua incidência aos casos ocorridos após sua vigência, sob pena de retroação.*

*5. É firme o entendimento no sentido de que a procedência do incidente de exceção de pré-executividade, ainda que resulte apenas na extinção parcial da execução fiscal ou redução de seu valor, acarreta a condenação na verba honorária. Precedentes.*

*Embargos de declaração acolhidos, com efeitos modificativos.*

*(EDcl no AgRg no REsp 1275297/SC, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 03/12/2013, DJe 10/12/2013)*

Mais relevante ainda é a leitura do voto proferido pelo i.Min. Relator, de onde se extrai os seguintes excertos:

*Cumpre destacar que o art. 35 da Lei n. 8.212/91, com a redação anterior à Lei n. 11.940/09, não distinguia a aplicação da multa em decorrência da sua forma de constituição (de ofício ou por homologação), mas levando em consideração, essencialmente, o momento em que constatado o atraso no pagamento: antes da notificação fiscal, durante a notificação e existência de recurso administrativo, e após a inscrição em dívida ativa. Vale a transcrição:*

*(...)*

*Com efeito, a nova redação do art. 35 da Lei n. 8.212/91, dada pela Lei n. 11.941/09, ao prever que as multas aplicadas obedecerão os parâmetros estabelecidos no art. 61 da Lei n. 9.430/96, possibilitou a aplicação da multa reduzida aos processos ainda não definitivamente julgados.*

*(...)*

*A distinção quanto à forma de lançamento para fixação de multa somente foi prevista com o advento da Lei n. 11.940/09, que introduziu o art. 35-A à Lei n. 8.212/91, verbis:*

*(...)*

*Com efeito, sua aplicação restringe-se aos lançamentos de ofício existentes após sua vigência, sob pena de retroação.*

Outros relevantes precedentes são:

- AgRg no REsp 1319947/SC, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 25/09/2012, DJe 02/10/2012); e
- AgRg no REsp 1216186/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 10/05/2011, DJe 16/05/2011).

Nesse caminho, é necessário reconhecer a aplicação retroativa (art. 106 do CTN) da Lei nº 11.941/2009, aplicando-se a multa mais benéfica ao Contribuinte, limitada porém ao patamar de 20% constante na nova redação do art. 35 da Lei nº 8.212/1991.

**Dispositivo:**

Diante de tudo quanto exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário para reduzir a base de cálculo conforme alterações na base de cálculo do lançamento do tributo principal, além de determinar a aplicação da multa mais benéfica, limitada a 20%.

(assinado digitalmente)

Dilson Jatahy Fonseca Neto - Relator

**Voto Vencedor**

Conselheira Rosy Adriane da Silva Dias, Redatora Designada

Congratulo o i. Conselheiro Dilson Jatahy Fonseca Neto, pelo brilhantismo com que fundamentou seu voto. Entretanto, peço vênia para divergir de seu posicionamento, no que toca ao recálculo da multa para aplicação da multa mais benéfica, nos termos do art. 106, do CTN.

Entendeu o i. Relator que na aplicação da retroatividade benigna a multa deve se limitar a 20%, conforme art. 35, da Lei nº 8.212/91 com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009. Nesse ponto tenho que discordar de tal posicionamento pelas razões que passo a expor.

A legislação vigente à época dos fatos geradores era a seguinte:

Para obrigação principal:

*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 - para pagamento, após o vencimento de obrigação não incluída em notificação fiscal de lançamento:*

*a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*

*b) quatorze por cento, no mês seguinte; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*

*c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*

*II - para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento:*

*a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação;(Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*

*b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação;(Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*

*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).*

*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).*

*III - para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa:*

*a) sessenta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento;(Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*

*b) setenta por cento, se houve parcelamento;(Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*

*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).*

*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). (Grifei)*

**Para obrigação acessória:**

*Art. 32 [...]*

*§ 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).(Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008)(Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)*

*0 a 5 segurados-1/2 valor mínimo*

*6 a 15 segurados-1 x o valor mínimo*

*16 a 50 segurados-2 x o valor mínimo*

*51 a 100 segurados-5 x o valor mínimo*

*101 a 500 segurados-10 x o valor mínimo*

*501 a 1000 segurados-20 x o valor mínimo*

*1001 a 5000 segurados-35 x o valor mínimo*

*acima de 5000 segurados-50 x o valor mínimo*

*§ 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).(Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008)(Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)*

Do que se lê, à época dos fatos geradores aplicava-se multa pela falta de recolhimento, em notificação de lançamento, cumulada com multa por descumprimento de obrigação acessória, de 100% sobre o valor do débito, limitada aos valores previstos no § 4º, acima transcrito.

Com a alteração introduzida pela MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, restou alterado o art. 35, mandando aplicar a multa e juros de mora nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430/96, nos casos de débitos não pagos nos prazos previstos em legislação, e foi incluso o art. 35-A, mandando que se aplicasse o art. 44 da Lei 9.430/96, nos casos de lançamento de ofício:

*Lei nº 8.212/91*

*Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a,b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, 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 27 de dezembro de 1996. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).*

*Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009). (Grifei)*

*Lei nº 9.430/96*

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:(Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;(Vide Lei nº 10.892, de 2004)(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*[...]*

*Art.61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.(Vide Decreto nº 7.212, de 2010)*

*§1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.*

*§2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento. (Grifei)*

Como se verifica, com a nova redação, as multas aplicadas no lançamento de ofício (principal e por descumprimento de obrigação acessória) foram conjugadas em um só percentual (75%) que agora é aplicado tanto pela falta de recolhimento quanto pela falta de entrega de declaração ou entrega de declaração com dados inexatos.

Dessa forma, na aplicação da penalidade mais benéfica deve-se comparar as multas da legislação anterior (falta de pagamento/recolhimento + falta de declaração e declaração inexata) com a legislação atual (falta de pagamento/recolhimento/declaração e declaração inexata).

Em realidade, o que visualizo é a ocorrência de um desmembramento da antiga redação do art. 35, que previa o percentual da multa, de acordo com a condição da obrigação/crédito, se inscrito ou não em notificação de lançamento, ou em dívida ativa.

Sendo que a nova redação do art. 35 tratou dos casos de pagamento após o vencimento da obrigação, e o art. 35-A dos casos em que há constituição do crédito por lançamento de ofício.

Então, como o caso dos autos se trata de lançamento de ofício, o comparativo das multas, para aplicação da mais benéfica, deve ser feita da seguinte forma:

Legislação anterior	Legislação atual
Art. 35, inciso II (obrigação principal: lançamento de ofício por falta de pagamento) <sup>1</sup>	Art. 35-A (lançamento de ofício) c/c Art. 44 (Obrigação principal + obrigação acessória: lançamento de ofício por falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata).
Art. 32, § 5 (obrigação acessória: falta de declaração/declaração inexata)	

Uma vez que, a legislação atual juntou as multas de obrigação principal e acessória a uma só multa de 75% (sem ocorrência de qualificação da multa), a aplicação do novo art. 32-A só se justifica aos casos em que só ocorre a falta de declaração ou declaração inexata, sem a ocorrência de falta de pagamento ou recolhimento. Ou seja, justifica-se nos casos em que o contribuinte efetuou o pagamento/recolhimento, mas não entregou a declaração ou a entregou com dados incorretos, sem impactos sobre o valor da contribuição devida/paga. Portanto, discordo do entendimento do i. Relator quanto à aplicação da multa limitada a 20%

<sup>1</sup> Análise no momento do julgamento

Processo nº 11330.001036/2007-70  
Acórdão n.º **2202-004.594**

**S2-C2T2**  
Fl. 131

---

constante na nova redação do art. 35 da Lei nº 8.212/1991, pois a aplicação dele só é cabível nos casos em que não há lançamento de ofício.

No caso dos autos, ocorreu tanto falta de pagamento quanto declaração inexata, onde só é cabível a aplicação da multa da antiga redação do art. 35 c/c art. 32, § 5º, ou o novo art. 35-A, se mais benéfico ao contribuinte.

Dessa forma, para a aplicação da multa mais benéfica, nos termos do art. 106 do CTN, o comparativo de multas deve seguir o disposto na Portaria PGFN/RFB nº 14/2009.

### **Conclusão**

Por todo o exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso para recalculer a multa aplicando a Portaria PGFN/RFB nº 14, de 2009, levando-se em consideração as alterações na base de cálculo do lançamento resultante do julgamento do recurso voluntário do processo 11330.001032/2007-91.

(assinado digitalmente)

Rosy Adriane da Silva Dias