



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

Processo n° 13896.001253/2010-95
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2301-005.354 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 07 de junho de 2018
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente MOVIMENTA MOVIMENTAÇÃO DE CARGAS LTDA. E OUTROS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2006 a 31/08/2008

SÓCIO ADMINISTRADOR. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.
CONFIGURAÇÃO. SUJEIÇÃO PASSIVA.

A responsabilização do sócio administrador da empresa pelo crédito constituído é atribuída quando constata, nos procedimentos fiscais, a ocorrência das situações do art. 135, do CTN, e quando não é afastada pelos interessados a ocorrência registrada das infrações cometidas.

MULTA PREVIDENCIÁRIA. FATOS GERADORES ANTERIORES À MEDIDA PROVISÓRIA N° 449, DE 2008, NÃO DECLARADOS EM GFIP. RETROATIVIDADE BENIGNA. CRITÉRIO. OBSERVÂNCIA ÀS NORMAS INFRALEGAIS.

Aos processos de lançamento fiscal dos fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP n° 449/2008, convertida na Lei n° 11.941/2009, e não declarados em GFIP, aplica-se a multa mais benéfica, obtida pela comparação do resultado entre: (a) a soma da multa vigente à época da ocorrência dos fatos geradores (obrigação principal) e da multa por falta de declaração em GFIP vigente à época da materialização da infração (obrigação acessória), com (b) a multa de ofício (75%) prevista no artigo 35-A, da Lei n° 8.212/1991.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário; vencidos os conselheiros Wesley Rocha (relator), Juliana Marteli Fais Feriato e Marcelo Freitas de Souza Costa, que entendiam aplicável, ao caso, multa de mora, nos termos do voto vencido. Designado por redigir o voto vencedor o conselheiro Antônio Sávio Nastureles.

(assinado digitalmente)

João Bellini Júnior – Presidente

(assinado digitalmente)

Wesley Rocha – Relator

(assinado digitalmente)

Antônio Sávio Nastureles - Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: João Bellini Junior, João Maurício Vital, Marcelo Freitas de Souza Costa, Antônio Savio Nastureles, Juliana Marteli Fais Feriato e Wesley Rocha.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto pela empresa *MOVIMENTA MOVIMENTAÇÃO DE CARGAS LTDA. E OUTROS*, contra o Acórdão de Julgamento n.º 0540.604, proferido pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campinas (6ª Turma da DRJ/CPS), que julgou improcedente as impugnações e manteve o crédito tributário lançado, mantendo, inclusive, a sujeição passiva solidária dos sócios da empresa, Sr. BRUNO GUILHERMINO e Sr. AMÉRICO MATHIAS, referente ao DEBCAD n.º, 37.276.289-1, a fatos geradores de contribuições previdenciárias incidente sobre as remunerações pagas pela empresa aos segurados empregados prestadores de serviços, relativa ao período de apuração de 01/02/2006 a 31/08/2008.

Por bem descrever os fatos, transcrevo o relatório feito pela DRJ de origem:

1º) O Auto de Infração é composto pelos levantamentos "EM", relativo às remunerações aferidas diretamente a partir dos valores constantes da Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP; "DT1", relativo ao 13º Salário do ano de 2006, cujo montante foi objeto de aferição indireta, com base nas remunerações informadas na GFIP da competência 12/2006, considerando-se o número de meses trabalhados individualmente por cada empregado, conforme demonstrado no Anexo III; e "RA" e "RA1" relativos às remunerações não informadas em GFIP e, por conseguinte, aferidas indiretamente com base nos dados da Relação Anual de Informações Sociais - RAIS;

2º) O desdobramento da exigência fiscal em diversos lançamentos se deu em virtude do advento da Medida Provisória n° 449, de 03/12/2008, e da consequente obrigatoriedade de observância do disposto no art. 106, inciso II, alínea "c", do Código Tributário Nacional, de forma que no levantamentos "RA" prevaleceu o valor da multa aplicada com base na legislação anterior a dezembro de 2008, enquanto no "RA1" foi aplicada a multa com base na legislação atual, embora os fatos

geradores tenham ocorrido em competências anteriores a dezembro/2008;

3º) Todas as GPS recolhidas sob os códigos "2100" e "2003" foram consideradas no presente lançamento;

4º) Conforme dados extraídos do - SIVEX — Sistema de Vedações e Exclusões do SIMPLES, a empresa foi excluída do Simples Federal em 13/08/2004 pelo ADE 006567967, com data efeito em 01/01/2003, por receita bruta no ano-calendário 2002 incompatível com o porte, tendo a ciência do ato de exclusão sido tomada por Edital gerado em 02/02/2005, por não ter sido o contribuinte localizado no endereço constante do cadastro do CNPJ;

5º) Embora, após a exclusão acima noticiada, a empresa não tenha retornado ao Simples Federal, nem aderido ao Simples Nacional de que trata a Lei Complementar nº 123, de 14/12/2006, ela entregou todas as GFIP do período de 01/2006 a 03/2010 com o preenchimento do campo referente ao "Simples" com o código "2 OPTANTE", ou, nas competências 01, 06, 07, 08, 09 e 10/2006, com o código "6 - OPTANTE - FATURAMENTO ANUAL SUPERIOR A R\$ 1.200.000,00 - EMPRESAS COM LIMINAR PARA NÃO

RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - LC Nº 110/2001", além de ter efetuado recolhimentos de parte das contribuições devidas com a utilização, nas respectivas GPS, do código de pagamento "2003 - SIMPLES";

6º) Tanto a ocultação do endereço real da empresa, descrita nos itens 2.3 e 2.7, quanto a informação incorreta de opção pelo Simples na GFIP, configuram sonegação, conforme artigo 71 da Lei 4.502/64, motivo pelo qual a multa descrita no item 4.4 foi duplicada na forma do § 1º do artigo 44 da Lei 9.430/96;

7º) Nas competências em que não foi aplicada a multa prescrita na legislação da época dos fatos geradores, a falta de apresentação dos esclarecimentos descritos no item 8 do Termo de Intimação Fiscal, de 26/05/2010, e dos arquivos digitais descritos no item 5 do mesmo documento, motivou o agravamento da multa descrita no item 4.4 em 50%, com base no § 2º do mesmo artigo 44 da Lei 9.430/96; e quis

8º) Pela falta de apresentação de documentos, arquivos digitais e esclarecimentos solicitados pela fiscalização, assim como pela informação incorreta do endereço da empresa e do campo relativo a opção pelo SIMPLES na GFIP - comportamentos estes que configuram infração ao disposto nos incisos III e IV do art. 32 da Lei 8.212/91 -, foram emitidos TERMOS DE SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA em nome dos sócios Bruno Guilhermino e Américo Mathias, administradores da sociedade entre janeiro de 2006 e março de 2010, com supedâneo no inciso III do artigo 135 do CTN.

A recorrente devidamente intimada, bem como os seus sócios, apresentam razões de seus recursos, conforme transcreve-se abaixo.

i) Das razões de mérito do Recurso voluntário da empresa Movimenta (fls. 162/191):

A autuada não apresentou preliminares. Quanto ao mérito a empresa alega que, deveriam ser consideradas, para fins de aplicação da penalidade do presente auto de infração, as informações prestadas nas GFIPs, no sentido de considerar que houve prestação de informações ao fisco dos recolhimentos, ainda que imprecisos ou inexatos. Nesse sentido, a recorrente discorda da imputação de dolo em seus atos, uma vez que no seu entendimento "*a auditora fiscal, não avaliou positivamente a transparência de procedimentos praticados pela empresa consubstanciados pela apresentação das respectivas GFIPs e RAIS. Desta feita, não pode prosperar a afirmação de que a empresa agiu com dolo, "artifícios ...".* Pediu, ainda, a descaracterização de Sonegação fiscal de que trata o artigo 71, da lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1.964, cancelando-se o crédito constituído por meio do Auto de Infração nº 37.276.289-1, no tocante ao agravamento dos lançamentos de ofício (§1º artigo 44 da Lei 9.430/96). Solicitou, ainda, a irretroatividade de Lei ao caso concreto, ante a aplicação dos artigos 32 e 35 da lei 8.212/ 91, com alterações trazidas pela Medida Provisória 449/2008 e Lei 11.941/2009, bem como o benefício da retroatividade prevista no CTN, artigo 106, inciso II, "c".

Registra-se que a contribuinte não recorreu aos demais pontos da decisão de primeira instância.

ii) das Razões recursais dos sócios solidários AMÉRICO MATHIAS (fls. 107/127) e BRUNO GUILHERMINO (fls. 128/148).

Os recorrentes reproduzem as mesmas argumentações do recurso da empresa contribuinte, acrescentando apenas que não houve nenhuma intenção dos sócios em lesar o fisco por alguma atitude dolosa que pudesse configurar sonegação, tendo em vista não terem se ocultado para receber intimações para apresentar documentos e informações, aduzindo que apresentaram, mesmo que de forma imprecisa as informações em GFIP/RAIZ. Por fim, registra-se que os sócios recorrentes não recorreram da sujeição passiva solidária.

Por fim, pedem aplicação de multa mais benéfica em razão da retroatividade benigna das normas vigentes.

Diante dos fatos, é o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Wesley Rocha - Relator

Os recursos voluntários apresentados estão revestidos do quesito formal da tempestividade. Portanto, deles o conheço.

Cumpram registrar que o auto de infração cumpre os requisitos formais da legislação tributária e do PAF, estando de acordo com as normas legais.

DELIMITAÇÃO DA LIDE EM FASE RECURSAL

Diante dos recursos apresentados, para fins de análise de mérito, tomo por unificar o julgamento dos recursos apresentados.

De todo o julgamento proferido pela DRJ de origem, bem como do auto de infração os recorrentes alegam somente que deveriam ser consideradas, para fins de aplicação da penalidade do presente auto de infração, as informações prestadas nas GFIPs, no sentido de considerar que houve prestação de informações ao fisco dos recolhimentos, ainda que imprecisos ou inexatos, bem como aduzem que não houve sonegação fiscal.

Cabe mencionar também que a argumentação trazida pelos recorrentes sobre as GFIPs são no sentido de que a informação prestada de forma equivocada não poderia ser motivo de penalidade maior, mas nada tecem sobre o mérito propriamente dito, ou comprovam para ver afastado as alegações da fiscalização e do auto de infração.

Portanto, passo a analisar o que de fato os recorrentes alegaram em seus recursos, no tocando à multa aplicada pelo descumprimento da obrigação acessória.

DA SOLIDARIEDADE ATRIBUÍDA

A solidariedade fiscal se deu em razão de que os sócios teriam agido de maneira contrária à legislação não informando o endereço correto da empresa, bem como por registrar informações equivocadas em GFIP, conforme o relatório fiscal (fl. 36), assim transcrito:

16 – DOS CO-RESPONSÁVEIS E DA SUJEIÇÃO PASSIVA

16.1 - Os co-responsáveis, assim entendidos os administradores no período do lançamento do débito, encontram-se elencados no Relatório de Vínculos. Os mesmos foram identificados a partir dos documentos societários arquivados no Cartório de Barueri.

16.2 – A falta de apresentação de documentos, arquivos digitais e esclarecimentos solicitados pela fiscalização e a informação incorreta do endereço da empresa e do campo relativo à opção pelo SIMPLES na GFIP configuram infração ao disposto nos itens III e IV do artigo 32 da Lei 8.212/91. Em consequência, aplica-se o disposto no item III do artigo 135 da Lei 5.172, sendo responsáveis solidários pelos créditos constituídos nesta fiscalização, os administradores da sociedade entre 01/2006 e 03/2010, ou seja, os sócios Bruno Guilhermino e Américo Mathias. Por isso, foram enviados aos sócios, nesta data, Termos de Sujeição Passiva e cópias dos Autos de Infração emitidos.

Nesse sentido, os recorrentes alegam as informações foram todas prestadas em GFIP, mesmo que de forma equivocada, mas que esse ato não configura a sonegação capaz de mantê-los como solidários do crédito fiscal. Quanto à questão de não ter sido informado ao fisco o endereço correto, alegam que a pessoa que recebeu o fisco quando da diligência realizada nas dependências da empresa não teria poderes para responder por ela.

Entendo também que ao manter a multa qualificada deve haver a permanência dos sócios como responsáveis solidários.

Apesar dos fatores citados no relatório fiscal não impedirem a fiscalização de lançar o crédito fiscal, tornando elas apenas possivelmente dificultosas, entendo que são reais motivos para manter não só a multa qualificada como também a solidariedade em questão, uma vez que precede de exigências legais apresentar os dados, documentos e informações correntes e necessárias para análise e apuração da constituição do crédito, quando da ocorrência do fato gerador.

MULTA E RETROATIVIDADE BENIGNA

A autoridade fiscal ao aplicar a multa assim descreveu na fl. 18:

601 - ACRESCIMOS LEGAIS - MULTA

601.09 - Competências : 01/2003 a 12/2003, 01/2004 a 12/2004
 Lei n. 8.212, de 24.07.91, art. 35, I, II, III (com a redação dada pela Lei n. 9.876, de 26.11.99); Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto n. 3.048, de 06.05.99, art. 239, III, "a", "b" e "c", parágrafos 2.º ao 6.º e 11.º, e art. 242, parágrafos 1.º e 2.º (com a redação dada pelo Decreto n. 3.265, de 29.11.99). **CÁLCULO DA MULTA: PARA PAGAMENTO DE OBRIGAÇÃO VENCIDA, NÃO INCLUIDA EM NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO: 8% dentro do mês do vencimento da obrigação; 14%, no mês seguinte; 20%, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação; PARA PAGAMENTO DE CRÉDITOS INCLUIDOS EM NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO: 24% em até 15 dias do recebimento da notificação; 30% após o 15.º dia do recebimento da notificação; 40% após a 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; 50% após o 15.º dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa; PARA PAGAMENTO DO CRÉDITO INSCRITO EM DÍVIDA ATIVA: 60%, quando não tenha sido objeto de parcelamento; 70%, se houve parcelamento; 80%, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito não foi objeto de parcelamento; 100% após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito foi objeto de parcelamento. OBS.: NA HIPÓTESE DAS CONTRIBUIÇÕES OBJETO DA NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO TEREM SIDO DECLARADAS EM GFIP, EXCETUADOS OS CASOS DE DISPENSA DA APRESENTAÇÃO DESSE DOCUMENTO, SERÁ A REFERIDA MULTA REDUZIDA EM 50% (CINQUENTA POR CENTO).**

Assim, a multa foi originalmente aplicada com base no art. 35 da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 9.528/97:

Art. 35. Para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de abril de 1997, sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos:

I – para pagamento, após o vencimento de obrigação não incluída em notificação fiscal de lançamento:

- a) quatro por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação;*
- b) sete por cento, no mês seguinte;*
- c) dez por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação;*

II – para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento:

- a) doze por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação;*
- b) quinze por cento, após o 15º dia do recebimento da notificação;*
- c) vinte 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;*
- d) vinte e cinco por cento, após o 15º dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa;*

III – para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa:

- a) trinta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento;*
- b) trinta e cinco por cento, se houve parcelamento;*

c) quarenta 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;

d) cinquenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito foi objeto de parcelamento".

Como se vê, a redação do art. 35 previa a exigência de penalidade sobre as contribuições sociais em atraso – denominada como *multa de mora* – com percentuais que aumentavam progressivamente, de acordo com a ocorrência de determinados atos administrativos e também com o passar do tempo.

A partir de dezembro/2008, com a edição da Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, a redação do art. 35 foi alterada para prever a aplicação da multa de mora da legislação tributária federal (art. 61 da Lei nº 9.430/96) e um novo dispositivo foi inserido na Lei nº 8.212/91, o art. 35-A, para dispor sobre a multa de ofício (art. 44 da Lei nº 9.430/96). A apresentação ou não de declaração (GFIP) à autoridade fiscal e o momento da atuação da fiscalização passaram a determinar a aplicação da multa de mora ou da multa de ofício:

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).

Com isso, o tema gerou muita controvérsia quanto a sua aplicação, mas que ao meu entender deve ser aplicado dispositivo mais benéfico ao contribuinte.

Para trazer de forma mais didática e explicativa o entendimento aqui lançado, por estar bem fundamentado e claro, transcrevo parte do voto do produzido pelo então Conselheiro Fábio Piovesan Bozza, que lançou entendimento no Acórdão n.º 2301-005.011, processo n.º 10380.732714/2011-78, julgado em 09 de maio de 2017, que por ter sido elaborado com clareza assim transcrevo:

"Um tema que tem gerado controvérsia na jurisprudência e que apresenta, ao menos, duas linhas interpretativas refere-se à aplicação da retroatividade benigna, constante do art. 106 do CTN, do novo art. 35 e do art. 35-A em relação ao antigo art. 35 da Lei nº 8.212/91:

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

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado: (...)

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

Eventualmente, a fundamentação jurídica dessas duas linhas de interpretação pode variar, mas o resultado alcançado por quaisquer dessas vertentes será o especificado a seguir.

A primeira linha de interpretação sustenta que somente o novo art. 35 poderá retroagir com o objetivo de limitar a 20% o percentual da multa constante do antigo art. 35. Por seu turno, o art. 35-A, por inovar a legislação previdenciária de custeio, seria aplicável aos lançamentos de ofício realizados a partir da vigência da Lei nº 11.941/2009.

Esta é a posição sustentada de maneira reiterada pelo Superior Tribunal de Justiça. Cite-se, a esse respeito, o seguinte enxerto do voto do Min. Humberto Martins (os rifos são nossos):

A jurisprudência desta Corte é dominante no sentido de que se aplica o disposto no art. 106, inciso II, alínea "c", do CTN na execução fiscal não julgada definitivamente na esfera judicial, independentemente da natureza da multa, sem descaracterizar a liquidez e certeza da Certidão de Dívida Ativa, pois tal normativo estabelece que a lei aplica-se a ato ou a fato pretérito quando lhe comina punição menos severa que a prevista por lei vigente ao tempo de sua prática.

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

(...)

Cumprir 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.

(...)

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 (...)

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

STJ, 2ª Turma, EDcl no AgRg no RESP nº 1.275.297/SC, Rel. Min. Humberto Martins, julgado em 03/12/2013

No mesmo sentido, cite-se também o seguinte trecho do voto da Min. Regina Helena Costa (os grifos são nossos):

Controverte-se acerca do percentual de multa moratória aplicável ao lançamento de ofício após a alteração do art. 35 da Lei n. 8.212/91 pela Lei n. 11.941/09 que, ao incluir o art. 35-A naquele diploma normativo, determinou a observância do parâmetro mais gravoso do art. 44 da Lei n. 9.430/96, qual seja, de 75% (setenta e cinco por cento).

Com efeito, esta Corte possui entendimento segundo o qual deve ser observado o percentual original da multa moratória previsto no art. 35 da Lei n. 8.212/91, porquanto as ulteriores disposições do art. 35-A cominam penalidade mais severa, autorizando a aplicação do preceito anterior, mais benéfico, a teor do disposto no art. 106, II, c, do CTN.

(...)

Isto posto, DOU PROVIMENTO ao Recurso Especial para fixar o percentual da multa moratória em 20% (vinte por cento).

STJ, 1ª Turma, RESP nº 1.585.929/SP, Rel. Min. Regina Helena Costa, julgado em 19/04/2016

A segunda linha de interpretação considera que o antigo art. 35 da Lei nº 8.212/91 já previa em seu bojo tanto a multa moratória, para os recolhimentos espontâneos, quanto a multa de ofício, em decorrência de autuação da fiscalização (emissão de notificação fiscal de lançamento), não obstante o “caput” do dispositivo faça referência à “multa de mora”. Afinal, não será o “nomen iuris” que determinará o regime jurídico da multa.

No fundo, a natureza jurídica dessas multas – moratória ou de ofício – seria a mesma, possuindo caráter sancionador, punitivo e não-indenizatório.

Em consequência, o lançamento de multa relativa a fatos geradores das contribuições previdenciárias ocorridos até 03/12/2008 deverá observar, por essa vertente interpretativa, os percentuais do antigo art. 35 (em respeito ao art. 144 do CTN), ficando limitado ao disposto (i) no novo art. 35 (20%), no caso de declaração entregue pelo contribuinte, ou (ii) no art. 35-A (75%), no caso de ausência da mencionada declaração e existência de lançamento de ofício.

Esta é a posição que tem prevalecido no CARF, pelo voto de qualidade ou, quando menos, por maioria de votos. De forma exemplificativa, vale citar os seguintes julgados: ac. 9202-003.713, de 28/01/2016; ac. 9202-004.344, de 24/08/2016; ac. 2202-003.445, de 14/06/2016; ac. 2301-004.388, de 09/12/2015; ac. 2401-004.286, de 13/04/2016).

É indubitável a relevância dos fundamentos jurídicos apresentados pelas duas linhas de interpretação.

Mas a existência dessa divergência jurisprudencial introduz uma dúvida no sistema, de caráter objetivo, quanto à solução do conflito a respeito da retroatividade benigna da lei nova que define infrações, atraindo a aplicação do art. 112 do CTN:

Art. 112. *A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:*

I – à capitulação legal do fato;

II – à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III – à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV – à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

Nesse cenário de incerteza normativa quando à natureza da penalidade aplicável ou à graduação da multa originalmente lançada (inc. IV), o art. 112 do CTN retrata a adoção do princípio “in dubio pro reo” em matéria de interpretação e deixa transparecer a vontade (vinculante) do legislador de favorecer o acusado com a aplicação da penalidade mais branda.

A norma protege o acusado de injustiça na punição, quando houver incerteza a respeito do fato ou do direito aplicável. Assim, nas palavras de Hugo de Brito Machado (“Teoria das Sanções Tributárias”, in Sanções Administrativas Tributárias, Ed. Dialética, p. 177):

Se o princípio de Direito Penal do in dubio pro reo exige certeza quanto ao fato, pela mesma razão deve exigir certeza quanto ao direito, pois a verificação da incidência da norma penal depende não apenas da constatação da ocorrência do fato, mas da delimitação do alcance da norma que é indispensável para que se saiba se está aquele fato abrangido, ou não, pela hipótese de incidência, vale dizer, pelo tipo penal.

Trata-se de corolário que não pode ser ignorado pelo intérprete, ainda que ele particularmente não apresente dúvida acerca do relacionamento entre o antigo art. 35, o novo art. 35 e o art. 35-A. Isso porque a referida dúvida, pressuposto para aplicação do art. 112 do CTN, é objetiva e advém das decisões divergentes entre os membros da mesma turma, entre turmas diversas do mesmo tribunal ou entre tribunais diferentes.

A jurisprudência judicial não destoa a esse respeito (grifamos):

Além disso, o art. 35 da Lei nº 8.212/91, na redação anterior à Lei nº 11.941/2009, estabelece somente multas de mora, inclusive quando houver lançamento de ofício. O legislador considerou irrelevante, para efeito de aplicação da multa de mora, o fato de haver ou não informação a respeito do débito na GFIP. Isso porque as hipóteses de falta de declaração ou declaração inexata eram penalizadas com as multas previstas no

art. 32, §§ 4º e seguintes, da Lei nº 8.212/91, que foram revogadas pela Lei nº 11.941/2009. De qualquer sorte, mesmo que haja dúvida quanto à natureza da penalidade aplicável (se é multa de mora ou de ofício), a lei deve ser interpretada da maneira mais favorável ao contribuinte, nos termos do art. 112 do CTN.

TRF da 4ª Região, 1ª Turma, Apelação Cível nº 2005.71.11.004530-2/RS, Rel. Des. Federal Joel Ilan Paciornik, julgado em 24/02/2010

Posto isso, voto por limitar a multa imposta com base no art. 35 da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 9.528/97, ao disposto no art. 35 da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009 (20%), por força da retroatividade benigna prevista no art. 106 do CTN e da interpretação mais favorável ao acusado prevista no art. 112 do CTN".

Nessas circunstâncias, voto por limitar a multa em 20%, até o período de autuação de novembro de 2008, em razão dos princípios da retroatividade benigna e de interpretação de norma mais favorável ao acusado contribuinte.

CONCLUSÃO

Nessas circunstâncias, voto por CONHECER e dar PARCIAL PROVIMENTO ao recurso voluntário para fins de aplicação da retroatividade benigna prevista no art. 106 do CTN, no intuito de comparar a multa por descumprimento de obrigação acessória e a multa por falta de pagamento de contribuição previdenciária impostas ao contribuinte de forma englobada, limitando-as ao percentual de 20% constante do novo art. 35 da Lei nº 8.212/91 (já com as alterações promovidas pela Lei nº 11.941/2009), por força interpretação mais favorável ao acusado, conforme determina o art. 112 do CTN, devendo ser analisado no momento da execução da decisão à normativa benéfica, mantendo as demais exigências fiscais.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Wesley Rocha – Relator.

Voto Vencedor

Antônio Sávio Nastureles - Redator designado

1. O caso em exame trata de multa sobre contribuições incluídas em lançamento tributário, referente ao período de **02/2006 a 08/2008**, com autuação lavrada em 16/06/2010 (e-fls 2), com ciência em 03/07/2010, data posterior à sistemática de cálculo das multas previdenciárias estabelecida pela Medida Provisória nº 449, de 03/12/2008, convertida da Lei nº 11.941/2009.

RETROATIVIDADE BENIGNA. CRITÉRIOS DO CÁLCULO DA MULTA MAIS BENÉFICA.

2. Verifica-se, no caso sob exame, que o período de apuração do lançamento antecede a competência 12/2008, quando passou a vigor a nova sistemática de cálculo das multas previdenciárias. Porém, remanesce o dever de observância, pela autoridade administrativa, da aplicação da multa mais benéfica, em obediência ao artigo 106 inciso II do Código Tributário Nacional.

2.1. Para todas as competências abrangidas no lançamento, a multa mais benéfica deve ser apurada mediante comparação entre o valor resultante do cálculo vigente à época dos fatos geradores e o valor resultante da multa calculada com base no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, com a redação da MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009. Este entendimento está explicitado no art. 476-A da Instrução Normativa RFB nº 971/2009:

Art. 476-A. No caso de lançamento de ofício relativo a fatos geradores ocorridos: (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 1.027, de 20 de abril de 2010)

I - até 30 de novembro de 2008, deverá ser aplicada a penalidade mais benéfica conforme disposto na alínea "c" do inciso II do art. 106 da Lei nº 5.172, de 1966 (CTN), cuja análise será realizada pela comparação entre os seguintes valores: (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 1.027, de 20 de abril de 2010)

a) somatório das multas aplicadas por descumprimento de obrigação principal, nos moldes do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009, e das aplicadas pelo descumprimento de obrigações acessórias, nos moldes dos §§ 4º, 5º e 6º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009; e (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 1.027, de 20 de abril de 2010)

b) multa aplicada de ofício nos termos do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009. (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 1.027, de 20 de abril de 2010)

II - a partir de 1º de dezembro de 2008, aplicam-se as multas previstas no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 1.027, de 20 de abril de 2010)

2.2. Ao tempo da autuação, para fins de aferir o montante da penalidade menos severa, a fiscalização optou por subdividir os levantamentos: "RA" e "RA1" conforme explicado no item 8.3.1 do Relatório Fiscal (e-fls 34):

8.3 — RA, RAI — remuneração de empregados incluída em RAIS, mas não em GFIP. Os valores da remuneração foram aferidos indiretamente, a partir da RAIS, conforme artigo 33, § 3º da Lei 8.212/91.

8.3.1 - O desdobramento dos lançamentos referentes a este fato gerador em dois diferentes lançamentos deveu-se à diferença na aplicação da multa. Os valores correspondentes ao levantamento RA são aqueles em que prevaleceu o valor da multa aplicada conforme a legislação anterior a dezembro de 2008 (ver item 4.4). Os valores correspondentes ao levantamento RAI são aqueles em que foi aplicada a multa conforme a legislação atual,

embora os fatos geradores tenham ocorrido em competências anteriores a dezembro/2008.

2.3. No caso em apreço, a multa mais benéfica parece ter sido calculada no momento da autuação, de acordo com o disposto no art. 476-A da IN RFB nº 971/2009 (subitem 2.1 supra) e nos termos do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14, de 04/12/2009, que dispõe sobre a aplicação dos artigos 35 e 35-A da Lei nº 8.212/91.

2.4. Ressalva-se, contudo, a necessidade da unidade preparadora assegurar-se de que o desdobramento referido no subitem 8.3.1 do Relatório Fiscal alcança o resultado idêntico àquele que seria obtido com a adoção do critério explicitado no artigo 476-A da Instrução Normativa RFB nº 971/2009.

CONCLUSÃO

3. No que respeita ao questionamento acerca da aplicação da multa mais benéfica, VOTO por NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, de modo a que, no caso concreto, seja assegurada a aplicação da multa calculada consoante o critério explicitado no artigo 476-A da Instrução Normativa RFB nº 971/2009.

(Assinado digitalmente)

Antônio Sávio Nastureles - Redator designado