



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

Processo nº 14751.720317/2012-20
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2403-002.342 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de novembro de 2013
Matéria CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA
Recorrente SEDUP - SOCIEDADE EDUCACIONAL DA PARAÍBA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

AFERIÇÃO INDIRETA. LEGALIDADE. CONTABILIDADE DA EMPRESA QUE NÃO REVELA A REALIDADE DA EMPRESA.

Comprovadas irregularidades na contabilidade da empresa que distorcem completamente da realidade contábil escriturada, legitimada está a aferição indireta. Entretanto, por se tratar de método de exceção, a prova em contrário poderia ser apta a desconstitui-la, o que não ocorreu no caso concreto.

OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. MULTA. RECÁLCULO. MP 449/08. LEI 11.941/09. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Antes do advento da Lei 11.941/09, não se punia a falta de espontaneidade, mas tão somente o atraso no pagamento - a mora. No que diz respeito à multa de mora aplicada até 12/2008, com base no artigo 35 da Lei nº 8.212/91, tendo em vista que o artigo 106 do CTN determina a aplicação do princípio da retroatividade benigna, impõe-se o cálculo da multa com base no artigo 61 da Lei nº 9.430/96, que estabelece multa de 0,33% ao dia, limitada a 20%, em comparativo com a multa aplicada com base na redação anterior do artigo 35 da Lei 8.212/91, para determinação e prevalência da multa mais benéfica, no momento do pagamento.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. MULTA. RECÁLCULO. MP 449/08. LEI 11.941/09. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Diante do advento da MP 449/2008, posteriormente convertida na Lei nº. 11.941/09, há que se observar qual das seguintes situações resulta mais favorável ao contribuinte, conforme o art. 106, II, “c”, do CTN: (a) a norma anterior, com a multa prevista no art. 32, § 6º da Lei nº 8.212/91 c/c o art. 284, III e art. 373 do Decreto nº 3.048/99 ou (b) a norma atual, nos termos do art. 32-A, Lei nº 8.212/1991, na redação dada pela Lei 11.941/2009, para

efeitos de aplicação do princípio da retroatividade benigna, disposta no art. 106 do CTN.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para até 11/2008, para as obrigações principais, determinando o recálculo da multa de mora, de acordo com o disposto no art. 35, caput, da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009 (art. 61, da Lei nº 9.430/00). Vencido o conselheiro Paulo Maurício Pinheiro Monteiro na questão da multa de mora. Por unanimidade de votos, em dar provimento parcial para a obrigação acessória (DEBCAD 37.351.822-6), determinando o recálculo da multa até 11/2008, de acordo com o determinado no art. 32-A da Lei nº 8.212/91, com a redação também dada pela Lei 11.941/2009, prevalecendo o valor mais benéfico ao contribuinte.

Carlos Alberto Mees Stringari - Presidente

Marcelo Magalhães Peixoto - Relator

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Carlos Alberto Mees Stringari, Jhonatas Ribeiro da Silva, Marcelo Freitas de Souza Costa, Ivacir Júlio de Souza, Marcelo Magalhães Peixoto e Paulo Maurício Pinheiro Monteiro.

Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário interposto em face do Acórdão nº. 11-39.740, fls. 1318/1331, que julgou improcedente a impugnação ofertada para manter incólume o crédito previdenciário, consubstanciado nos seguintes Autos de Infração:

- AI DEBCAD 37.351.819-6 (contribuição patronal e SAT/RAT – R\$ 281.886,41);
- AI DEBCAD 37.351.820-0 (contribuição dos segurados – R\$ 135.120,34);
- AI DEBCAD 37.351.821-8 (contribuição de Terceiros – R\$ 60.389,18);
- AI DEBCAD 37.351.822-6 (obrigação acessória do art. 32, IV e § 5º da Lei nº. 8.212/91 – R\$ 25.873,92)

Os Autos de Infração abrangem o período de 01/2008 a 12/2008, incluído o 13º salário, e foi lavrado em 14/12/2012, uma vez que foi constatado pela fiscalização pagamento a professores sem a formalização do contrato de trabalho, assim como, quanto aos professores regularmente contratados, a existência de dois contracheques em cada mês, na qual apenas um era oficialmente deduzido o imposto de renda e a contribuição previdenciária, denominado, pela empresa, de salário oficial, o qual, segundo a fiscalização, representa apenas 20% da remuneração real, efetivamente paga.

Ademais, outras irregularidades foram constatadas, conforme detalhado no Relatório Fiscal, fls. 74/103, a seguir elencadas:

- Ausência de remuneração do Diretor Financeiro no período de 07/2009 a 13/2010;
- Ausência de remuneração do pessoal alocado para trabalhar nos concursos vestibulares;
- Omissão de lançamentos contábeis alusivos a pagamentos de pro labore, férias e rescisão;
- Omissão de receitas de mensalidades escolares;
- Distorções na contabilização das receitas auferidas com taxas de inscrições de vestibulares;
- Omissão das receitas auferidas na parceria com a ESMAT para realização de curso de pós-graduação.

DA IMPUGNAÇÃO

Inconformada com o lançamento, a empresa contestou a autuação por meio de instrumento de fls.1010/1269.

DA INFORMAÇÃO DE PARCELAMENTO

Além dos DEBCAD's objeto do processo em discussão, o auditor lavrou o processo 14751.720318/2012-74, referente ao período de 01/2009 a 13/2010. A parte reconheceu parcialmente o débito, tendo realizado parcelamento, conforme informado pela DRF, na fl.1317, apartando os autos gerando o número 14747.720010/2013-79.

Os DEBCADs incluídos no parcelamento são os de número 37.393.407-6, 37.393.408-4, e 37.393.409-2 **que não são objeto do presente processo.**

DA DECISÃO DA DRJ

Após analisar os argumentos da então Impugnante, a 7ª Turma da Delegacia da Receita do Brasil de Julgamento no Recife, DRJ/REC, prolatou o Acórdão nº 11-39.740, fls. 1318/1331, a qual julgou improcedente a impugnação, mantendo incólume o crédito tributário, conforme ementa a seguir transcrita:

ASSUNTO: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

CONTABILIDADE. REMUNERAÇÃO. OMISSÃO. ARBITRAMENTO.

Constatado que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados, do faturamento e do lucro, serão apuradas, por aferição indireta, as contribuições efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

ERRO NA DECLARAÇÃO E FALTA DE RECOLHIMENTO. MULTA. CUMULAÇÃO. POSSIBILIDADE.

Antes das alterações promovidas na Lei n.º 8.212/91 pela MP n.º 449/2008, convertida na Lei n.º 11.941/2009, era possível a cumulação de multa por erro na declaração com multa por falta de recolhimento.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA. GARANTIA.

Tendo sido cientificado do lançamento e aberto prazo legal para a impugnação, foi oportunizado ao sujeito passivo oferecer sua defesa com todos os meios e provas cabíveis. Assim, deu-se cumprimento ao devido processo legal, restando perfeitamente atendido o princípio do contraditório e da ampla defesa.

PROVAS PRODUZIDAS PELO FISCO. IMPARCIALIDADE. NÃO APLICAÇÃO.

A imparcialidade é pressuposto processual dirigido aos órgãos julgadores, não tendo aplicação na produção de provas pelo Fisco, cabendo somente ao auditor-fiscal decidir quais provas carrear ao lançamento.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Irresignada, a empresa interpôs, tempestivamente, Recurso Voluntário, fls. 1334/1348, requerendo a reforma do Acórdão da DRJ, utilizando-se, para tanto, dos seguintes argumentos:

- A DRJ não examinou o mérito da questão por tratar o assunto de forma equivocada com relação ao período, pois tanto o período fiscalizado quanto o impugnado se refere a 01/2009 a 12/2010, sendo que o período do acórdão consta como 01/01/2008 a 31/12/2008;
- Ilegalidade da aferição indireta uma vez que a empresa apresenta escrituração contábil regular, inviabilizando, portanto, a possibilidade de arbitramento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcelo Magalhães Peixoto, Relator

DA TEMPESTIVIDADE

Conforme documentos de fls. 197 e 213, tem-se que o recurso é tempestivo e reúne os pressupostos de admissibilidade. Portanto, dele tomo conhecimento.

DA SUPOSTA FALTA DE ANÁLISE DO MÉRITO POR PARTE DA DRJ

Alega a Recorrente que não houve análise do mérito por parte da DRJ, uma vez que tratou do assunto de forma equivocada com relação ao período, pois tanto o período fiscalizado quanto o impugnado se refere a 01/2009 a 12/2010, sendo que o período do acórdão consta como 01/01/2008 a 31/12/2008.

Entretanto, tal argumento não merece prosperar. O período de apuração do tributo realmente refere-se ao exercício de 2008. O Relatório Fiscal, no item 1.6, assim como na narrativa dos fatos e no recálculo da multa por infração à obrigação acessória remete os fatos geradores apenas e tão somente ao ano-calendário de 2008.

Para corroborar ainda mais o período do qual o presente auto de infração versa, todos os Discriminativos de Débito referem-se às competências de 2008.

O que houve foi mero erro de digitação na primeira página do Relatório Fiscal, fl. 74, que consignou período diverso. Mas, todos os outros elementos, conforme citados acima, retratam das competências de 2008, razão pela qual não merece prosperar o argumento suscitado.

DA AFERIÇÃO INDIRETA

Em suas razões recursais, a Recorrente volta-se tão somente à aplicação da aferição indireta para a lavratura do Auto de Infração, uma vez que apresentava escritura contábil regular.

Ocorre, entretanto, que a autoridade fiscal, para se valer da aferição indireta apresentou diversos fatores para constatação de que a contabilidade não condizia com a realidade da instituição.

Isso porque a comparação realizada entre os documentos apresentados pela Recorrente e os dados constantes dos sistemas da RFB demonstraram diversas irregularidades, assim elencadas no Relatório Fiscal, fl. 96:

- a) Omissão de registro das remunerações pagas aos professores que trabalharam sem formalização do contrato de trabalho no período de 02/2008 a 02/2009 (item 3.1.1);

- b) Omissão de registro das remunerações efetivamente pagas. Ficou constatada a existência de remunerações “extraoficiais” pagas a todos os professores da instituição (item 3.1.2);
- c) Ausência de registro das remunerações pagas ao Diretor Financeiro Marcelo Henriques da Silva no período 07/2009 a 13/2010 (item 3.1.3);
- d) Ausência de registro das despesas com pessoal alocado para trabalhar nos vestibulares 2008.1, 2008.2, 2009.1, 2009.2, 2010.1 e 2010.2 (item 3.1.4);
- e) Omissão de registro de valores pagos a título de pró-labore, férias e rescisões de contrato de trabalho (item 3.1.5);
- f) Omissão de registro de receitas auferidas com o recebimento de mensalidades escolares (item 3.1.6);
- g) Distorções nos lançamentos contábeis relativos às receitas obtidas com taxas de inscrição dos vestibulares (item 3.1.7);
- h) Omissão de registro das receitas decorrentes do convênio firmado com a AMATRA para cursos de pós-graduação (item 3.1.8).

O somatório de tais fatores são suficientes para descartar a contabilidade da empresa, por ser imprestável à fiscalização, tendo em vista todas as irregularidades existentes, cabendo a autoridade fiscal identificar a real situação contábil da empresa e lavrar o auto de infração com base na aferição indireta.

Seria impossível utilizar a GFIP ou mesmo as folhas de pagamentos para aferir diretamente a remuneração dos segurados, já que grande parte das remunerações não foram registradas nestes documentos, conforme acima informado, prejudicando a presunção de veracidade de sua escrita contábil ante a omissão.

Neste sentido, cabe tecer algumas considerações acerca do arbitramento da base de cálculo/aferição indireta.

O critério de apuração pelo arbitramento é método de exceção, autorizado pelo art. 33, § 6º, da Lei nº. 8.212/91 a ser utilizado quando a empresa não registra o real movimento de remuneração dos seus segurados, a partir da análise da escrituração contábil ou de qualquer outro documento, *in verbis*:

§ 6º Se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, serão apuradas, por aferição indireta, as contribuições efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

Portanto, mesmo que a empresa apresente escrita contábil regular, qualquer outro documento da empresa que aponte para uma realidade contábil distorcida da escriturada, estará legitimada a autoridade fiscal a proceder com a fixação da base de cálculo mediante o critério da aferição indireta.

Por outro lado, os valores arbitrados pela autoridade fiscal estiveram passíveis de reforma na medida em que foram apurados com base na presunção legal legitimada pela aferição indireta. O arbitramento da base de cálculo teve por parâmetro documentos idôneos que possibilitaram a presunção da existência de contribuições previdenciárias a partir da descaracterização da escrituração contábil e a existência de diversas remunerações que foram evadidas da incidência tributária, a partir do extenso rol de provas trazidas aos autos pela fiscalização.

Logo, diante da presunção que se instalou no presente processo, caberia à Recorrente desconstituir o crédito tributário a partir de provas contundentes, eis que, no caso em lume, o ônus da prova se inverte. É o que preceitua Marcos Vinícius Neder (NEDER, Marcos Vinícius; SANTI, Eurico Marcos Diniz de; *et al.* Coordenadores. A Prova no Processo Tributário. São Paulo: Dialética, 2010, p. 21):

“O efeito prático das presunções legais é, uma vez provado o fato indiciário, dispensar o agente fiscal de provar o fato gerador do tributo em razão de a lei o presumir, cabendo à outra parte, para afastar a presunção, provar que o fato presumido não existiu no caso”.

Uma vez que a Recorrente não apresentou provas suficientes a ilidir o montante arbitrado pela autoridade fiscal a título de base de cálculo, não há que se falar em ilegalidade da aferição indireta.

DAS MULTAS APLICADAS NA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL

No que se referem às multas de mora e de ofício aplicadas, mister se faz tecer alguns comentários.

A MP nº 449, convertida na Lei nº 11.941/09, que deu nova redação aos arts. 32 e 35 e incluiu os arts. 32-A e 35-A na Lei nº 8.212/91, trouxe mudanças em relação à multa aplicada no caso de contribuição previdenciária.

Assim dispunha o art. 35 da Lei nº 8.212/91 antes da MP nº 449, *in verbis*:

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). (sem destaques no original)

Verifica-se, portanto, que antes da MP nº 449 não havia multa de ofício. Havia apenas multa de mora em duas modalidades: **a uma** decorrente do pagamento em atraso, desde que de forma espontânea **a duas** decorrente da notificação fiscal de lançamento, conforme previsto nos incisos I e II, respectivamente, do art. 35 da Lei nº 8.212/91, então vigente.

Nesse sentido dispõe a hodierna doutrina (Contribuições Previdenciárias à luz da jurisprudência do CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais / Elias Sampaio Freire, Marcelo Magalhães Peixoto (coordenadores). – Julio César Vieira Gomes (autor) – São Paulo: MP Ed., 2012. Pág. 94), *in verbis*:

“De fato, a multa inserida como acréscimo legal nos lançamentos tinha natureza moratória – era punido o atraso no pagamento das contribuições previdenciárias, independentemente de a cobrança ser decorrente do procedimento de ofício. Mesmo que o contribuinte não tivesse realizado qualquer pagamento espontâneo, sendo, portanto, necessária a constituição do crédito tributário por meio do lançamento, ainda assim a multa era de mora. (...) Não se punia a falta de espontaneidade, mas tão somente o atraso no pagamento – a mora.” (com destaque no original)

Com o advento da MP nº 449, que passou a vigorar a partir 04/12/2008, data da sua publicação, e posteriormente convertida na Lei nº 11.941/09, foi dada nova redação ao art. 35 e incluído o art. 35-A na Lei nº 8.212/91, *in verbis*:

*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).* (sem destaques no original)

Nesse momento surgiu a multa de ofício em relação à contribuição previdenciária, até então inexistente, conforme destacado alhures.

Logo, tendo em vista que o lançamento se reporta à data da ocorrência do fato gerador, nos termos do art. 144 do CTN, tem-se que, em relação aos fatos geradores ocorridos antes de 12/2008, data da MP nº 449, aplica-se apenas a multa de mora. Já em relação aos fatos geradores ocorridos após 12/2008, aplica-se apenas a multa de ofício.

Contudo, no que diz respeito à multa de mora aplicada até 12/2008, com base no artigo 35 da Lei nº 8.212/91, tendo em vista que o artigo 106 do CTN determina a aplicação retroativa da lei quando, tratando-se de ato não definitivamente julgado, comine-lhe penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática, princípio da retroatividade benigna. Impõe-se o cálculo da multa com base no artigo 61 da Lei nº 9.430/96, **que estabelece multa de 0,33% ao dia, limitada a 20%**, em comparativo com a multa aplicada com base na redação anterior do artigo 35 da Lei 8.212/91, para determinação e prevalência da multa mais benéfica, **no momento do pagamento.**

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - MULTA

No que tange ao cálculo da multa, é necessário tecer algumas considerações, face à edição da MP nº 449/08, convertida na Lei nº 11.941/09. Ela inseriu o art. 32-A na Lei nº 8.212/91 e alterou a sistemática de cálculo de multa por infrações relacionadas ao inciso IV do art. 32 da Lei nº 8.212/91, *in verbis*:

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).

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. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 1º Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso II do caput deste artigo, 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 Lei nº 11.941, de 2009).

§ 2º Observado o disposto no § 3º deste artigo, as multas serão reduzidas: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

I – à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

II – a 75% (setenta e cinco por cento), se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 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. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

Logo, quando houver descumprimento da Obrigação Acessória prevista no art. 32, IV da Lei nº 8.212/91, aplica-se a multa prevista acima. Ocorre que ela deverá ser aplicada da seguinte forma:

1. Soma-se o total das informações incorretas ou omitidas;
2. Divide-se o total em grupos de 10. Para cada grupo de 10 informações incorretas ou omitidas será aplicada a multa de R\$ 20,00 (art. 32-A, I);
3. Além dessa multa, aplica-se a multa de 2% ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (art. 32-A, II);
4. A multa mínima a ser aplicada será de R\$ 500,00, para o caso da multa prevista no inciso I e R\$ 500,00 para a multa prevista no inciso II, ambos do art. 32-A da Lei nº 8.212/91 (art. 32-A, § 3º, II).

Considerando o princípio da retroatividade benigna previsto no art. 106, inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional, há que se verificar a situação mais favorável ao sujeito passivo, face às alterações trazidas.

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.

Para efeitos da apuração da situação mais favorável, há que se observar qual das seguintes situações resulta mais favorável ao contribuinte, conforme o art. 106, II, “c”, do CTN: **(a)** a norma anterior, com a multa prevista no art. 32, § 6º da Lei nº 8.212/91 ou **(b)** a norma atual, nos termos do art. 32-A, Le

CONCLUSÃO

Do exposto, voto **pelo provimento parcial** ao recurso para até 11/2008, em relação às obrigações principais, determinando o recálculo da multa de mora, de acordo com o disposto no art. 35, caput, da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009 (art. 61, da Lei nº 9.4300), assim como, para a obrigação acessória, determinando o recálculo da multa até 11/2008, de acordo com o determinado no art. 32-A da Lei nº 8.212/91, com a redação também dada pela Lei 11.941/2009, prevalecendo o valor mais benéfico ao contribuinte.

Marcelo Magalhães Peixoto.