



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

Processo n° 17460.000863/2007-47
Recurso n° 17.460.000863200747 Voluntário
Acórdão n° **2803-002.904 – 3ª Turma Especial**
Sessão de 21 de novembro de 2013
Matéria Contribuições Previdenciárias
Recorrente HABITAR ADMINISTRACAO E SERVICOS SC LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/10/2000, 01/12/2000 a 31/10/2001, 01/01/2002 a 30/04/2005, 01/06/2005 a 30/11/2005

LANÇAMENTO COM DEMONSTRAÇÃO COMPLETA DO FATO E SUAS FONTES. AUSÊNCIA DE VÍCIO.

Fulcro nos artigos 33, da Lei n. 8.212/1991, qualquer lançamento de crédito tributário deve conter todos os motivos fáticos e legais, bem como descrição precisa dos fatos ocorridos e suas fontes para apuração do crédito tributário, sob pena de nulidade por vício material obedecendo o art. 142 do CTN.

INFORMAR FATOS GERADORES DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS EM GFIP.

Deixar de informar em GFIP os fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias constitui infração ao artigo 32, Inciso IV, da Lei n° 8.212/1991, na redação dada pela Lei n°9.528/1997, e artigo 225, IV, do Decreto n. 3.048/1999.

RETROATIVIDADE BENIGNA. GFIP. LEI N° 11.941/09. REDUÇÃO DA MULTA. As multas referentes a declarações em GFIP foram alteradas pela lei n° 11.941/09 o que, em tese, beneficia o infrator. Foi acrescentado o art. 32-A à Lei n° 8.212/91. Conforme previsto no art. 106, inciso II do CTN, deve-se aplicar a norma mais benígna ao contribuinte.

Recurso Voluntário Provido Em Parte - Crédito Tributário Mantido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do Relator, no sentido que a sanção deve ser regida pela multa estabelecida no artigo 32-A, I, da Lei n. 8.212/1991, com a redação da Lei n. 11.941/2009, desde que mais favorável ao contribuinte em relação à aplicação do art. 32, IV,

Processo nº 17460.000863/2007-47
Acórdão n.º **2803-002.904**

S2-TE03
Fl. 2.979

§§ 3º e 5º da Lei n. 8.212/1991, com redação anterior à Medida Provisória n. 449/2008, não devendo ser realizada comparação com os arts. 35 e 35-A.

(Assinado digitalmente)

Helton Carlos Praia de Lima - Presidente.

(Assinado digitalmente)

Gustavo Vettorato - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Helton Carlos Praia de Lima (presidente), Gustavo Vettorato (vice-presidente), Eduardo de Oliveira, Natanael Vieira dos Santos, Oséas Coimbra Júnior, Amilcar Barca Teixeira Júnior.

Relatório

Relatório

Os autos tratam de acórdão recorrido que manteve parcialmente a aplicação de multa por descumprimento de obrigação instrumental, na forma do art. 32, IV, §3º, da Lei n. 8.212/1991, com a redação anterior à da MP 449/2008. O período lançado referiu-se a 01/01/1999 a 31/10/2000, 01/12/2000 a 31/10/2001, 01/01/2002 a 30/04/2005, 01/06/2005 a 30/11/2005, sendo parte reconhecido como decadente. Entre os motivos do lançamento estão justamente a exclusão do Simples, por formação de grupo econômico.

Em recurso tanto a parte, bem como afirmado na decisão recorrida (fls. 204 dos autos digitais), teriam relação e conexão ao objeto material da ao que fora lançado na NFLD nº 35.902.871-3, que constituiu o crédito com base nas obrigações principais. Em razão disso, o julgamento foi convertido em diligência para obter informações e cópias sobre o indicado processo (n. 17460.000861/2007-58). Cumprida a diligência os autos retornaram para julgamento.

O recurso voluntário alega, repetindo os argumentos utilizados nos autos da NFLD nº 35.902.871-3, que houve ofensa ao princípio da legalidade, pois o notificante desconsiderou uma operação legítima, praticada pelo contribuinte, por entendê-la com a solução mais eficiente do ponto de vista econômico e empresarial. O agente fiscal desconsiderou as contabilidades mantidas individualmente pelas empresas, para considerá-las como uma só, baseando-se em presunções retiradas de alguns documentos.

É o relatório.

Os autos retornaram para apreciação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Gustavo Vettorato - Relator

I - O recurso é tempestivo, conforme supra relatado, dispensado do depósito prévio (Súmula Vinculante 21 do STF), assim deve o mesmo ser conhecido.

II – Como a fundamentação da recorrente está toda fulcrada no julgamento da A NFLD nº 35.902.871-3, é objeto do processo n. 17460.000861/2007-58, pois essa é justamente a matéria de fundo fático e jurídico questionado no recurso, passa-se transcrever o teor do voto condutor da lavra do Conselheiro Kleber Ferreira de Araújo, 1ª. Turma Ordinária, da 4ª. Câmara da 2ª. Seção de Julgamento, do Acórdão de 240-01383, que reconheceu a procedência parcial do lançamento em especial da parte questionada pela recorrente neste presente processo, a qual adotaremos para nossa fundamentação (fls. 2801-2814):

Conselheiro Kleber Ferreira de Araújo, Relator

O recurso merece conhecimento, posto que preenche os requisitos de tempestividade e legitimidade.

A lide posta a julgamento resume-se a duas questões, uma de cunho fático outra de caráter eminentemente jurídico. E pelo enfrentamento dos fatos que se concluirá se houve ou não a suposta conduta das empresas envolvidas contrária a ordem legal, que viesse a autorizar o fisco a efetuar o lançamento por métodos não convencionais. A questão jurídica diz respeito A verificação da existência de base legal que desse embasamento ao procedimento adotado na espécie.

Início pela avaliação dos argumentos da recorrente quanto A inoocorrência de evidências que pudessem levar o fisco a concluir que as situações descritas nos autos corresponderiam a hipótese de fraude para burlar a Fazenda Pública.

Sustenta a empresa que as operações tidas pela auditoria como ilegais, em verdade, consistiram em, alternativas organizacionais de planejamento tributário, não vedadas por lei.

Por outro lado, sem contestar a ocorrência de falhas contábeis, assevera que as mesma poderiam, no máximo, ensejar a lavratura de autos de infração, jamais dar azo à desconsideração da personalidade jurídica de empresas criadas sob o manto da legalidade.

Pois bem, cabe fazer um breve resumo dos fatos e conclusões trazidos na peça de acusação.

O fisco afirma que é clara a adoção do procedimento de distribuição do faturamento da, empresa Habitar, entre as empresas MPG e GPM, essas optantes pelo Simples, com intuito de reduzir o recolhimento .das contribuições previdenciárias.

Apresenta-se planilhas, nas quais se observa que, a partir da criação das empresas MPG e GPM, verifica-se um decréscimo do faturamento da empresa Habitar, bem como diminuição do valor da folha de pagamento dessa. Demonstra-se ainda a existência de sócio que participava do quadro societário das duas empresas.

Sustenta-se que no domicílio indicado pelas empresas MPG e GPM, ambos na cidade de Piratininga, não se verificou o funcionamento de qualquer empresa, nem no momento da diligência fiscal, nem em momento anterior, conforme entrevistas com moradores da vizinhança. Sobre essa questão a recorrente até se contrapôs, todavia, não trouxe A. colação qualquer elemento de prova que pudesse lhe auxiliar: um contrato de locação, uma correspondência, nada...

Outra constatação da auditoria é que as empresas Habitar, MPG e GPM tinham a mesma atividade e que, em relação As últimas, todos os clientes eram sediados na Cidade de Bauru, além de que a totalidade dos seus empregados residiam nesta cidade Tal fato não foi contestado no recurso, tendo a empresa se limitado a afirmar que essa situação não seria motivo para presunção construída pelos agentes da Fazenda. . .

A empresa recorrente advoga que não há legislação que obrigue as empresas a possuírem os equipamentos, veículos, móveis e utensílios necessários à consecução de seus fins. Essa afirmação, ao meu ver, carece de razoabilidade. Como no recurso não se demonstrou que as empresas MPG e GPM se utilizaram de estrutura de imóvel e equipamentos locados, é de se supor que se valeram de bens de outra empresa sem que lhes recaísse qualquer ônus.

Sobre essa questão é importante lembrar que o fisco demonstrou nos auto que há declarações da RAIS da empresa MPG, cuja responsável pelo envio foi a Habitar. Também consta do relato fiscal a afirmação de que o Departamento de Pessoal das três empresas era comum, tendo um único responsável. A recorrente limita-se a afirmar que cada uma das organizações possuía independência administrativa, sem contudo trazer elementos que abonassem sua tese.

Outra constatação relevante das autoridades notificantes é o fato de haver diversas inconsistências na documentação apresentada, a qual indica confusão entre os quadros funcionais das empresas envolvidas. Destaque-se a inclusão na GFIP de uma empresa de funcionários de outra; o pagamento de remuneração a empregado de outra empresa; além da emissão de fatura para um tomador por uma empresa, com a elaboração da folha de pagamento correspondente por outra.

Não foi difícil para o fisco, então, demonstrar que, diante de tamanha evidências, os empregados formalmente registrados nas empresas MPG e GPM, pelo princípio da primazia da realidade, tinham vínculo empregatício com a notifica.

Foram apontadas também diversas falhas contábeis que atestam a relação espúria entre as empresas arroladas. Posso citar a falta de contabilização pelas empresas MPG e GPM de despesas operacionais básicas como energia, Água, honorários contábeis; a existência de empréstimos entre as empresas, sem o correspondente comprovante da operação; o registro de empréstimos de sócios, também desprovido de documentos de caixa, etc.

Tem razão a recorrente quando afirma que falhas contábeis não poderiam ensejar a desconsideração da personalidade legal das empresas, sendo causa apenas para aplicação de penalidade administrativa. Todavia, não foram apenas As falhas contábeis que motivaram o fisco a adotar o procedimento sob enfoque, mas todo um conjunto de evidências, sustentado por farta documentação, ao qual a recorrente não conseguiu se contrapor.

*E possível que me tenha passado despercebido algum detalhe do extenso arrazoado do fisco, mas os pontos sobre os quais ponderei já são Mais **do** que suficientes para se concluir pela existência do artifício engendrado pelas empresas de parcelar o faturamento entre as mesmas para fugir da tributação.*

Não tenho dúvidas de que as empresas MPG e GPM tinham existência apenas de fachada, na verdade, para atender a clientela da notificada, de modo assumir fatos geradores, dada a condição de tributação favorecida a que estavam submetidas.

Quanto A. justeza do critério jurídico adotado, é; curial .que façamos uma abordagem mais aprofundada do tema, posto que, em se constatando a ocorrência de conduta tendente a burlar o fisco a confecção do lançamento, por ser a atividade plenamente vinculada, deve estar legalmente respaldada, sob pena de se invalidar todo o trabalho de coleta de provas e demonstração de fatos apresentado no relatório fiscal.

Têm sido freqüentes os julgamentos por esse Colegiado de controvérsias instauradas no bojo de lançamentos em que o fisco aponta simulação, ao visualizar a criação de empresas optantes pelos , sistemas de pagamento simplificados de tributos (Simples Federal — Lei n. 9.317/1996 e.Simples Nacional. — Lei Complementar n. 123/2006) com o intuito de absorver parcelas' do faturamento de empresa não integrante do sistema de tributação simplificada.

Caracterizado esse tipo de artifício, verifica-se uma expressiva redução no recolhimento das contribuições previdenciárias, haja vista que as empresas optantes pelo Simples deixam de calcular o tributo sobre o valor da folha de pagamento, passando a calcular o montante pela aplicação de uma alíquota sobre o faturamento, com significativa desoneração tributária.

Quando efetivamente se comprova a ocorrência de situação em que resta caracterizado o expediente simulatório, as opiniões dos julgadores tem se dividido quanto ao procedimento a ser

adotado pelo fisco para lançar as contribuições que deixaram de ser vertidas aos cofres da Seguridade Social.

Uma primeira corrente sustenta que os empregados das empresas criadas com intuito de receber parte da massa salarial da empresa originária, sejam considerados empregados dessa, em nome da qual, obviamente, seriam lançadas as contribuições devidas. O outro entendimento é no sentido de que, ao se verificar que houve a cisão de pessoa jurídica com intuito de burlar a Fazenda Pública, situação impeditiva de opção pelo Simples, o fisco deveria primeiramente adotar os procedimentos necessários à exclusão das empresas do sistema simplificado e, após a emissão do ato declaratório de cancelamento da opção, efetuar a constituição do crédito nas próprias empresas excluídas do Simples, tomando a empresa originária como responsável solidária pelo pagamento das contribuições, em razão da existência de grupo econômico.

E bom que se tenha em conta que a aplicação das duas alternativas não podem coexistir. Ou se desconsidera os vínculos dos empregados com a empresa optante pelo Simples, tendo-os como empregados da pessoa jurídica sujeita à tributação das empresas em geral, ou se busca excluir a empresa do sistema simplificado, lançando contra a mesma o crédito e vinculando a outra ao crédito mediante a utilização do instituto da responsabilidade solidária em razão da existência de grupo econômico.

A escolha da sistemática mais adequada vai depender do conjunto probatório que a auditoria tenha em suas mãos. Caso consiga demonstrar que efetivamente os empregados das empresas estavam sujeitos ao mesmo comando, ou seja, prestavam serviços As duas empresas, não se podendo definir quem era efetivamente o empregador, a sistemática de caracterização do vínculo empregatício é a opção a ser levada adiante.

Nessas situações, normalmente se verifica que os trabalhadores das duas empresas atuavam em ambientes comuns, constavam em documentos de pagamento de ambas as empresas, foram transferidos de empresa sem mudança de função e local de trabalho, dentre outros casos.

Esse procedimento fiscal reside na possibilidade do fisco, ao constatar que a existência de fato de vínculo de emprego entre uma empresa e trabalhadores, cujo vínculo formal seja estabelecido com empregador diverso, de desconsiderar o pacto com um empregador e tê-lo com aquele em que se verifica a efetiva prestação de serviços. Tal prerrogativa é fornecida pelo Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048/1999, que em seu art. 229, § 2.º, assim dispõe:

Art. 229. O Instituto Nacional do Seguro Social é o órgão competente para:

§22 Se o Auditor Fiscal da Previdência Social constatar que o segurado contratado como contribuinte individual, trabalhador

avulso, ou sob qualquer outra denominação, preenche as condições referidas no inciso I do caput do art. 92, deverá desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado. (Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 1999)

Portanto, constando a fiscalização que a relação, de um segurado com determinado empregador satisfaz os requisitos da relação de emprego, quais sejam, subordinação, não-eventualidade, pessoalidade e remuneração, deve considerá-lo segurado empregado e apurar as contribuições previdenciárias decorrentes, mesmo que formalmente aquele trabalhador figure como empregado de outra empresa.

Por outro lado, caso vislumbre-se a cisão simulatória de empresas, com objetivo de fatiar o faturamento e enquadrar uma ou mais empresas decorrentes da cisão no sistema simplificado de pagamento de tributos, mas não se consiga comprovar a confusão entre o quadro funcional das organizações, deve-se adotar a opção de buscar o desenquadramento das empresas optantes pelo Simples, para depois apurar os créditos dentro da sistemática de recolhimento das empresas em geral, vinculando todas as empresas envolvidas à dívida apurada pelo laço da solidariedade, em razão da existência de grupo econômico.

O primeiro fundamento jurídico para esse proceder decorre da Lei n. 9.317/1996 e da Lei Complementar n. 123/2006. Vejamos:

Lei n. 9.317/1996

Art. 9' Não poderá optar pelo SIMPLES, a pessoa jurídica:

XVII - que seja resultante de cisão ou qualquer outra forma de desmembramento da pessoa jurídica, salvo em relação aos eventos ocorridos antes da vigência desta Lei;

(...)

Lei Complementar n. 123/2006

Art. 3. (.)

§4º Não poderá se beneficiar do tratamento jurídico diferenciado previsto nesta Lei Complementar, incluído o regime de que trata o art. 12 desta Lei Complementar, para nenhum efeito legal, a pessoa jurídica:

IX-resultante ou remanescente de cisão ou qualquer outra forma de desmembramento de pessoa jurídica que tenha ocorrido em , urn dos 5 (cinco) anos-calendário anteriores;

(.)

Com esses dispositivos o legislador fechou as portas para operações que visem, mediante reorganização societária, a subdividir o faturamento de empresas objetivando à inclusão no sistema Simples.

Assim, uma vez excluídas as empresas do tratamento tributário favorecido apura-se as contribuições e aplica-se a responsabilidade solidária pela satisfação do crédito para todas as empresas participantes da operação.

A Lei n. 8.212/1991 permite essa vinculação:

Art. 30 (..)

IX - as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes desta Lei

A Instrução Normativa n. 970/2009, apresenta a conceituação de grupo econômico nos seguintes termos:

Art. 494. Caracteriza-se, grupo econômico quando 2 (duas) ou mais empresas estiverem sob a direção, o controle ou a administração de uma delas, compondo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica.

Não resta dúvida que dentro desse conceito podem ser incluídas as empresas resultantes de reorganização societária efetuada com o intuito de reduzir o pagamento de tributos.

A título de conclusão, posso afirmar que os expedientes simulatórios utilizados pelas empresas mediante criação de novas pessoas jurídicas para absorver parcela do faturamento de empresa já existentes e burlar a Fazenda Pública, mediante a opção das novas empresas ao Simples, podem ser tratados pelo fisco de duas formas, ou pela vinculação de todos os empregados a empresa originária, com lançamento das contribuições unicamente nesta, ou mediante a exclusão do sistema simplificado das empresas a este optantes e, após esse procedimento, com a apuração dos créditos tributários em cada empresa separadamente, ficando as demais solidariamente responsáveis pelas contribuições devidas em razão da existência de grupo econômico.

Voltando ao caso sob julgamento, posso concluir que o fisco acertou em adotar o procedimento de lançar as contribuições diretamente na empresa Habitar, posto que os autos revelam a ocorrência de mistura de faturamento, estrutura administrativa, e, principalmente, do quadro funcional.

Neste sentido, não há reparos a fazer quanto à opção da auditoria em considerar como vinculados à Habitar todos os segurados que prestaram serviços às empresas MPG e GPM, tendo-se em conta as evidências reveladas pelo processo de que essas últimas tiveram razão de existir unicamente para absorver parte do faturamento da primeira, com conseqüente redução do recolhimento das contribuições para a Seguridade Social

(...)

Acresce-se ao fato que os valores dos créditos tributários de obrigações principais foram objeto de parcelamento junto à PGFN.

Ou seja, o presente Auto de Infração teve como correta base e reconhecimento dos fatos e imposição tributária descrita no lançamento da obrigação principal, que demonstrou a ocorrência do fato gerador e o dever de imposição tributária, inclusive por meio de critérios e motivos jurídicos e claros. O lançamento respeitou o disposto nos artigos 33 e 37 da Lei n. 8.212/1991, bem como o art. 142 e 148, do CTN, oportunizando a plena ciência do crédito, seus fundamentos e motivos, e, conseqüentemente, à defesa e contraditório.

A obrigação acessória em questão tem hipóteses como a prevista no art. 32, IV, da Lei n. 8.212/1991, que constitui-se no dever de informar fatos geradores de forma correta e regulamentada mediante a respectivo documento à Previdência Social e Receita Federal. A época dos fatos geradores e do lançamento, a sua desobediência causa a incidência da norma sancionatória do art. 32, §§ 3º. e 5º., da Lei n. 8.212/1991, o que foi adequadamente lançado pela fiscalização, inclusive que fez parte de pedido suplementar por parte da recorrente.

Entretanto, por dever de ofício, quanto à aplicação da multa por descumprimento de obrigação acessória prevista no art. 32, IV, §5º, da Lei n. 8.212/1991, com redação anterior à Medida Provisória n. 449/2008, deve-se atentar às alterações legais implementadas por esta e sua lei de conversão (Lei n. 11.941/2009), que revogou os parágrafos e incluiu o art 32-A, I,. Recentemente, as normas sancionatórias relativas à GFIP foram alteradas pela lei n º 11.941/09, e provavelmente beneficiam a Recorrente. Foi acrescentado o art. 32-A à Lei n º 8.212, *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).

Toda multa tributária é uma sanção, ou seja tem natureza primária punitiva, ou de penalização. Contudo, ainda assim podem ser classificadas em multa moratória, decorrente do simples atraso na satisfação da obrigação tributária principal, e multa punitiva em sentido estrito, quando decorrente de infração à obrigação instrumental cumulada ou não com a obrigações principais.

Tal classificação é necessária pois, apesar de não terem natureza remuneratória, mas sancionatória, os tribunais brasileiros admitem que as multas tributárias devem ser classificadas em moratórias e punitivas (sentido estrito), em razão da existência de tratamentos diversos para cada espécie pelo próprio Código Tributário Nacional e legislação esparsas. (RESP 201000456864, HUMBERTO MARTINS, STJ - SEGUNDA TURMA, 29/04/2010; PAULSEN, Leandro. Direito tributário, constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 12ª Ed., Porto Alegre : Livraria do Advogado, 2010, p.1103-1109)

Assim, coloco como premissa que a diferença entre multa moratória e multa punitiva em sentido estrito. Como supra colocado, a primeira decorre do mero atraso da obrigação tributária principal, podendo sendo constituída pelo próprio contribuinte inadimplente no momento de sua apuração e pagamento. Já, a segunda espécie de multa, a punitiva em sentido estrito, demanda constituição pelos instrumentos de lançamento de ofício por parte dos agentes fiscais (art. 149, do CTN), em que se apura a infração cometida e a penalidade a ser aplicada. Inclusive a estipulação e definição da espécie de multa é dado exclusivamente pela lei, fato ressaltado em face do princípio da estrita legalidade a que se regula o Direito Tributário e suas sanções (art. 97, V, do CTN). A mudança de natureza para fins de comparação no tempo, não pode ser realizada sem autorização legal, e por isso não se poderia comparar com multas punitiva em sentido estrito (referente à descumprimento de obrigação exclusivamente instrumental) com multas de natureza moratória a exemplo com a nova redação do art. 35-A, da Lei n. 8212/1991, com a redação a partir da Medida Provisória n. 449/2008.

Devido ao disposto no art. 112, IV, do CTN, a legislação tributária que define as infrações e comina suas penalidades deve ser interpretada de forma mais favorável ao contribuinte em casos de dúvidas quanto à natureza das infrações e suas penalidades. Interpretação que deve ser conjugada com a retroatividade benigna prevista no art. 106, II, a e c, do CTN, de forma a reduzir ou extinguir penalidades sempre quando lei posterior estabeleça

pena menos grave ou não entenda mais como infração tal conduta. Portanto, também deve ser colocado como premissa, que além de retroagir a aplicação de dispositivo legal mais favorável essa retroação também deve sempre buscar uma aplicação mais favorável ao contribuinte.

Assim, em razão do princípio da retroatividade benigna (art. 106, do CTN), como o entendimento que a aplicação da sanção deve ser regida pela multa estabelecida no artigo 32-A, I, da Lei n. 8.212/1991, com a redação da Lei n. 11.941/2009, desde que mais favorável ao contribuinte em relação à aplicação do art. 32, IV, §§ 3º e 5º da Lei n. 8.212/1991, com redação anterior à Medida Provisória n. 449/2008, não devendo ser realizada comparação com os arts. 35 e 35-A

Isso posto, voto por conhecer o recurso voluntário, para, no mérito, dar-lhe parcial provimento, no sentido que a sanção deve ser regida pela multa estabelecida no artigo 32-A, I, da Lei n. 8.212/1991, com a redação da Lei n. 11.941/2009, desde que mais favorável ao contribuinte em relação à aplicação do art. 32, IV, §§ 3º e 5º da Lei n. 8.212/1991, com redação anterior à Medida Provisória n. 449/2008, não devendo ser realizada comparação com os arts. 35 e 35-A.

É como voto.

(Assinado Digitalmente)

Gustavo Vettorato - Relator