



Processo nº 10166.720043/2010-56
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9202-009.068 – CSRF / 2^a Turma
Sessão de 23 de setembro de 2020
Recorrentes FAZENDA NACIONAL E EMPRESA BRASILEIRA DE PESQUISA AGROPECUARIA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2005

OBRIGAÇÃO PREVIDENCIÁRIA ACESSÓRIA VINCULADA A OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. OMISSÃO DE FATOS GERADORES EM GFIP.

Uma vez que as questões relativas à incidência das contribuições previdenciárias sobre o auxílio excepcional foram decididas no processo relacionados ao lançamento das obrigações principais, o Auto de Infração pela omissão de fatos geradores em GFIP deve seguir a mesma sorte.

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES PRINCIPAIS E ACESSÓRIAS. PENALIDADES. RETROATIVIDADE BENIGNA.

No caso de multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de informação sobre a remuneração de segurados da Previdência Social em GFIP, associadas e exigidas em lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, a retroatividade benigna deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos geradores, com a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 (Súmula CARF nº 119).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, em negar-lhe provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de voto, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em dar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho (Relator), Ana Paula Fernandes, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Maurício Nogueira Righetti, João Victor Ribeiro Aldinucci, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de Auto de Infração pelo descumprimento da obrigação acessória de apresentar a GFIP com dados no correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, conforme previsto na Lei nº 8.212, de 24.07.91, art. 32, IV e § 5º.

De acordo com o Relatório Fiscal (fls. 7/17), os fatos geradores não declarados em GFIP são, dentre outros, os valores pagos a título de auxílio excepcional aos segurados empregados.

Em sessão plenária de 20/09/2012, foi julgado o Recurso Voluntário, prolatando-se o Acórdão nº 2803-001.827 (519/532), assim ementado:

Assunto: Obrigações Acessórias

Data do fato gerador: 12/01/2010

LEGISLAÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INFRAÇÃO. GFIP. APRESENTAÇÃO COM INFORMAÇÕES INEXATAS, INCOMPLETAS OU OMISSAS.

Apresentar a empresa GFIP com informações inexatas, incompletas ou omissas, constitui infração à legislação previdenciária.

MULTA APLICÁVEL. LEI SUPERVENIENTE MAIS BENÉFICA. APLICABILIDADE

O artigo 32 da lei 8.212/91 foi alterado pela lei 11.941/09, traduzindo penalidade, em tese, mais benéfica ao contribuinte, a qual deve ser aplicada, consoante art. 106, II “c”, do CTN, se mais favorável. Deve ser efetuado o cálculo da multa de acordo com o art. 32-A, I, da lei 8.212/91, na redação dada pela lei 11.941/09, e comparado aos valores que constam do presente auto, para que seja aplicado o mais benéfico à recorrente.

A decisão foi registrada nos seguintes termos:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do(a) relator(a), para que seja efetuado o cálculo da multa de acordo com o art. 32-A, I, da lei 8.212/91, na redação dada pela lei 11.941/09, e comparado aos valores que constam do presente auto, para que seja aplicado o mais benéfico à recorrente.

Recurso Especial da Fazenda Nacional

Os autos foram remetidos à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional em 24/09/2012 (fl. 534) e, em 26/09/2012 (fl. 545), retornaram com Recurso Especial (fls. 535/544), visando rediscutir a seguinte matéria: **Calculo da multa mais benéfica.**

Pelo despacho 2300-845/2013, de 10/12/2013 (fls. 547/549), foi dado seguimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, de cujo paradigma apresentado, transcrevo a ementa:

Acórdão 2401-00.127

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/12/2005

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DECADÊNCIA. PRAZO QUINQUENAL.

O prazo decadencial para a constituição dos créditos previdenciários é de 05 (cinco) anos, contados da data da ocorrência do fato gerador do tributo, nos termos do artigo 150, § 4º, do Códex Tributário, ou do 173 do mesmo Diploma Legal, no caso de dolo, fraude ou simulação comprovados, tendo em vista a declaração da inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, pelo Supremo Tribunal Federal, nos autos dos RE's nºs 556664, 559882 e 560626, oportunidade em que fora aprovada Súmula Vinculante nº 08, disciplinando a matéria. *In casu*, trata-se de auto de infração por descumprimento de obrigação acessória decorrente de Notificação Fiscal, onde fora reconhecida a decadência do artigo 150, § 4º, do CTN, impondo seja levada a efeito a mesma decisão nestes autos em face da relação de causa e efeito que os vincula.

Assunto: Obrigações Acessórias

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/12/2005

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA DESCUMPRIMENTO INFRAÇÃO

Consiste em descumprimento de obrigação acessória, a empresa apresentar a GFIP Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/12/2005

LEGISLAÇÃO SUPERVENIENTE MAIS FAVORÁVEL PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA APLICAÇÃO

Na superveniência de legislação que se revele mais favorável ao contribuinte no caso da aplicação de multa pelo descumprimento de obrigação acessória, aplica-se o princípio da retroatividade benigna da lei aos casos não definitivamente julgados, conforme estabelece o CTN.

RAZÕES RECURSAIS DA FAZENDA NACIONAL

- A hipótese em análise no acórdão paradigma é idêntica àquela do acórdão recorrido, eis que o que se encontrava em julgamento era exatamente o auto de infração, por descumprimento de obrigação acessória, qual seja, deixar de apresentar GFIP, em que também que também se lavrou NFLD em decorrência da mesma ação fiscal.
- No paradigma, consignou-se que havendo lançamento do tributo, juntamente com a lavratura de auto de infração por descumprimento de obrigação acessória, o dispositivo legal a ser aplicado passa a ser o art. 35-A da Lei 8.212/91, que nos remete ao art. 44, I, da Lei 9.430/96, e não o

art. 32-A da Lei 8.212/91, haja vista que este preceito normativo somente se aplica às situações em que somente tenha havido descumprimento de obrigação acessória relacionada à GFIP.

- Contrariamente, a Câmara *a quo* entendeu que, por se tratar de infração relacionada à apresentação da GFIP, o dispositivo legal que deve retroagir para regulamentar a multa aplicada é o art. 32-A da Lei 8.212/91, independentemente de ter havido ou não lançamento de ofício.
- Antes das inovações da Lei 11.941/2009, o lançamento do principal era realizado separadamente, em NFLD, incidindo a multa de mora prevista no artigo 35, II da Lei 8.212/91, além da lavratura do auto de infração, com base no artigo 32 da Lei 8.212/91 (multa isolada).
- Com o advento da Lei 11.941/2009, instituiu-se uma nova sistemática de constituição dos créditos tributários, o que torna essencial a análise de pelo menos dois dispositivos: artigo 32-A e artigo 35-A, ambos da Lei 8.212/91.
- Deve-se privilegiar a interpretação no sentido de que a lei não utiliza palavras ou expressões inúteis e, em consonância com essa sistemática, tem-se que, a única forma de harmonizar a aplicação dos artigos citados é considerar que o lançamento da multa isolada prevista no artigo 32-A da Lei 8.212/91 ocorrerá quando houver tão-somente o descumprimento da obrigação acessória, ou seja, as contribuições destinadas a Seguridade Social foram devidamente recolhidas.
- Por outro lado, toda vez que houver o lançamento da obrigação principal, além do descumprimento da obrigação acessória, a multa lançada será única, qual seja, a prevista no artigo 35-A da Lei 8.212/91.

CONTRARRAZÕES DO CONTRIBUINTE

O Contribuinte foi intimado das decisões proferidas pelo CARF em 11/02/2015 (fls. 552) e, em 26/02/2015 (574), apresentou as contrarrazões ao Recurso Especial da Fazenda Nacional (fls. 574/596), nas quais infere que:

- A penalidade lançada contra o contribuinte prevista no art. 32, §§ 3º e 5º, da Lei nº 8.212/1991 restou substituída pela multa do art. 32-A, inciso I, da mesma lei, que deverá ser aplicada inclusive nos casos de descumprimento de obrigação acessória anteriores à vigência da Lei nº 11.941/2009, por ser mais benéfica.
- Não cabe agora, na fase final do processo fiscal, mudar o enquadramento legal, simplesmente para refutar a decisão que deu provimento, em parte, ao recurso voluntário, concedendo a multa mais benéfica à empresa.

Recurso Especial do Contribuinte

Na mesma data em que apresentou suas contrarrazões (fl. 556), o Contribuinte também interpôs o Recurso Especial (fls. 555/570), objetivando rediscutir as matérias: **Da Divergência quanto à inclusão dos valores pagos aos segurados empregados a título de auxílio-excepcional; e Da Divergência quanto à inclusão dos valores pagos aos segurados empregados (Diretores) a título de aluguel.**

Pelo despacho datado de 08/01/2016 (fls. 606/610), foi dado seguimento parcial ao Recurso Especial do Contribuinte, admitindo-se a rediscussão somente da matéria: **Da Divergência quanto à inclusão dos valores pagos aos segurados empregados a título de auxílio-excepcional.**

Na sequência, transcrevo a ementa do acórdão apresentado como paradigma:

Acórdão n.º 2301-003.996

ASSUNTO : CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração : 01/01/2005 a 31/12/2005

PRÊMIOS. NATUREZA SALARIAL.

Os prêmios consistem em parcelas contraprestativas pagas pelo empregador ao empregado em decorrência de um evento ou circunstância tida como relevante pelo empregador e vinculada à conduta individual ou coletiva dos trabalhadores da empresa. Sendo contraprestação paga pelo empregador ao empregado, têm nítida feição salarial e deve compor a base de cálculo da contribuição previdenciária.

ISENÇÃO PARA PLANO EDUCACIONAL. GRADUAÇÃO E PÓS-GRADUAÇÃO RELACIONADOS COM AS ATIVIDADES DA EMPRESA ENTENDIDOS COMO CURSOS DE CAPACITAÇÃO.

A lei concede isenção para o valor relativo a plano educacional que vise à educação básica, nos termos do art. 21 da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, Documento nato-digital Processo n.º 10166.720036/2010-54 Despacho n.º s/n S2-C3T1 Fl. 12 12 desde que não seja utilizado em substituição de parcela salarial e que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo. Os cursos de graduação e pós-graduação podem ser considerados cursos de capacitação e estão abrangidos pelo benefício desde que estejam relacionados com as atividades da empresa.

AUXÍLIO EXCEPCIONAL. NATUREZA JURÍDICA SIMILAR AO AUXÍLIO-CRECHE. EXISTÊNCIA DE ACÓRDÃO DO STJ TRANSITADO EM JULGADO COMO RECURSO REPETITIVO. APLICAÇÃO DO ART. 62-A DO RICARF.

O auxílio excepcional tem natureza jurídica similar ao auxílio-creche, tendo em conta que as pessoas com necessidades especiais necessitam de maior convívio e atenção familiar. A controvérsia sobre a incidência da contribuição previdenciária sobre o auxílio-creche já foi objeto de Acórdão do STJ que transitou em julgado sob o regime do art. 543-C do CPC (Recurso Repetitivo), tendo sido decidido por aquele Tribunal que não há incidência da contribuição sobre tal benefício. Em função do conteúdo do caput do art. 62-A do RICARF, acatamos integralmente o conteúdo do decisum. Logo, de forma similar ao auxílio-creche, o auxílio excepcional deve ser excluído da base de cálculo da contribuição.

SALÁRIO-UTILIDADE. TEORIA FINALÍSTICA. HABITAÇÃO.

As utilidades fornecidas para o trabalho não possuem natureza salarial, ao passo que as utilidades fornecidas pelo trabalho possuem a natureza de salário indireto (salário-utilidade) e devem integrar a base de cálculo da contribuição previdenciária. No caso de habitação, a dispensabilidade de seu fornecimento induz à natureza salarial, em harmonia com a Súmula 367 do TST. Pagamento de aluguel em cidades com ampla oferta de imóveis permite a conclusão que tal benefício foi fornecido pelo trabalho e não para o trabalho.

APLICAÇÃO DA MULTA DE 75% COMO MULTA MAIS BENÉFICA ATÉ 11/2008. AJUSTE QUE DEVE CONSIDERAR A MULTA DE MORA E MULTA POR INFRAÇÕES RELACIONADAS À GFIP.

Em relação aos fatos geradores até 11/2008, nas competências nas quais a fiscalização aplicou a penalidade de 75% prevista no art. 44 da Lei 9.430/96 por concluir se tratar da multa mais benéfica quando comparada aplicação conjunta da multa de mora e da multa por infrações relacionadas a GFIP, deve ser mantida a penalidade equivalente à soma de: multa de mora limitada a 20% e multa mais benéfica quando comparada a multa do art. 32 com a multa do art. 32-A da Lei 8.212/91.

MAJORAÇÃO DA MULTA POR DESATENDIMENTO DE INTIMAÇÃO. APLICAÇÃO A FATOS GERADORES ANTERIORES A MP 449. POSSIBILIDADE SOMENTE SE FOR MAIS BENÉFICA AO CONTRIBUINTE.

A majoração da multa de ofício prevista no §2º do art. 44 da Lei 9.430/96 só é aplicável no lançamento das contribuições previdenciárias para fatos geradores anteriores a 12/2008 se esta penalidade revelar-se mais benéfica ao contribuinte em demonstrativo presente nos autos. Sem a caracterização de benefício ao contribuinte, a multa não pode retroagir.

DA VEDAÇÃO AO CONFISCO COMO NORMA DIRIGIDA AO LEGISLADOR E NÃO APLICÁVEL AO CASO DE PENALIDADE PECUNIÁRIA

O Princípio de Vedação ao Confisco está previsto no art. 150, IV, e é dirigido ao legislador de forma a orientar a feitura da lei, que deve observar a capacidade contributiva e não pode dar ao tributo a conotação de confisco. Portanto, uma vez positivada a norma, é dever da autoridade fiscal aplicá-la. Além disso, é de se ressaltar que a multa de ofício é devida em face da infração à legislação tributária e por não constituir tributo, mas penalidade pecuniária estabelecida em lei, é inaplicável o conceito de confisco previsto no inciso IV do art. 150 da Constituição Federal.

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIS. NATUREZA DE *NOTITIA CRIMINIS*. INCABÍVEL SUA DISCUSSÃO NA PRESENTE VIA.

A Representação Fiscal para Fins Penais tem natureza de *notitia criminis* e não é objeto de discussão no processo administrativo fiscal. Quando e se esta for enviada ao Ministério Público Federal, a recorrente poderá ser chamada a esclarecer o eventual ilícito na oportunidade do inquérito ou da resposta à denúncia.

RAZÕES RECURSAIS DO CONTRIBUINTE

- O Contribuinte se limita a transcrever trechos do acórdão paradigma, cujo argumento para o provimento nessa questão é que o auxílio excepcional teria natureza jurídica similar ao auxílio creche, cuja incidência de contribuição previdenciária já foi afastada pelo STJ em julgamento de recurso submetido à sistemática de recurso repetitivo, nos termos do art. 543-C do CPC.

CONTRARRAZÕES DA FAZENDA NACIONAL

Os autos foram encaminhados à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional em 24/01/2017 (fl. 620) e em 31/01/2017 (fl. 627), os autos retornaram com contrarrazões (fls. 621/626). De acordo com a PGFN:

- Os valores pagos a título de auxílio dependente excepcional só poderiam ser excluídos da base de cálculo das contribuições previdenciárias se comprovada pelo contribuinte sua natureza não remuneratória.
- O acórdão recorrido entendeu que aquela exclusão só seria possível se comprovada a natureza contraprestativa de tais pagamentos, na forma da alínea “q” do § 9º do artigo 28 da Lei nº 8.212/91, que trata do oferecimento de assistência à saúde pela empresa aos seus empregados.
- No presente caso o Contribuinte também não demonstrou que o pagamento daquelas verbas se deu como reembolso aos segurados, razão pela qual o acórdão deve ser mantido.

Voto

Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho – Relator

Recurso Especial do Contribuinte

O Recurso Especial do Contribuinte é tempestivo e atende aos demais pressupostos necessários à sua admissibilidade, portanto dele conheço.

Em seu apelo, o Contribuinte apresenta a matéria devolvida à apreciação deste Colegiado, qual seja: **Da Divergência quanto à inclusão dos valores pagos aos segurados empregados a título de auxílio excepcional.**

Ao julgar o Recurso Voluntário interposto pelo Contribuinte, o colegiado *a quo*, assim decidiu:

DO AUXILIO EXCEPCIONAL

Tal verba se refere a valores pagos aos empregados com a finalidade de auxiliá-los nos gastos com a manutenção de filhos portadores de necessidades especiais.

Trata-se a decidir se a legislação em regência permite afastar tais pagamentos da contribuição previdenciária. Vejamos a legislação que trata o tema:

Lei 8.212/1991

Art 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos o creditados a

qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

...

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

...

q) o valor relativo à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio da empresa ou por ela conveniado, inclusive o reembolso de despesas com medicamentos, óculos, aparelhos ortopédicos, despesas médico-hospitalares e outras similares, desde que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa; (Incluído pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

Da leitura da norma retro, tenho que é possível afastar a incidência de contribuição previdenciária de tais verbas, mas apenas do caso de efetivo reembolso de despesas médicas e similares, comprovadamente incorridas.

A recorrente não comprovou que tais despesas ocorreram, não demonstrando assim que efetivou reembolso aos segurados. A deliberação 002.96, de 23 de fevereiro de 1996 determina o pagamento de tais verbas a segurados com filhos excepcionais, sem maiores contrapartidas, bastando que o empregado demonstre a paternidade de filho excepcional para ter direito ao benefício, situação não albergada na exceção legal.

Nessa linha, compartilhando do entendimento acima esposado, entendo como as verbas excepcionais como sujeitas à contribuição previdenciária, ficando assim o empregador obrigado a realizar a respectiva declaração em GFIP.

O Contribuinte, por sua vez, afirma que o valor pago a título de auxílio excepcional não pode integrar o salário de contribuição, eis que não tem por finalidade retribuir o trabalho, mas conceder um reembolso de despesas adicionais do empregado com os cuidados com seu dependente portador de necessidade especial.

Considera que deve ser dado ao auxílio excepcional o mesmo tratamento dado ao auxílio-creche.

No acórdão recorrido, por sua vez, o Relator tratou o pagamento como despesas de assistência à saúde que se enquadrariam na alínea “q”, do § 9º, do art. 28 da Lei nº 8.212/1991, no entanto, manteve o lançamento ao argumento de que o Contribuinte não lograva comprovar a efetiva realização dessas despesas.

Convém ressaltar que o presente feito refere-se exclusivamente à obrigação acessória pela falta de informações de fatos geradores em GFIP, tendo em vista que, com relação ao auxílio excepcional em si, nesta mesma sessão de julgamento, foi julgado recurso especial do contribuinte, no Processo nº 10166.720036/2010-54, em que se entendeu pela manutenção da incidência de contribuições previdenciárias em relação à referida verba (Acórdão nº 9202-009.067).

Desse modo, seguindo o raciocínio de que o julgamento da obrigação acessória de deixar declarar em GFIP fatos geradores de contribuições previdenciárias deve seguir a sorte dos julgamentos das obrigações principais a ela vinculada, nego provimento ao Recurso Especial da Contribuinte.

Recurso Especial da Fazenda Nacional

O Recurso Especial da Fazenda Nacional é tempestivo e atende aos demais pressupostos necessários à sua admissibilidade, portando dele conheço.

A respeito das multas aplicadas, com o advento da Medida Provisória Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, houve profunda alteração no cálculo das multas decorrentes de descumprimento das obrigações principais e acessórias relacionadas às contribuições previdenciárias.

Dispõe o art.106 do CTN, o seguinte:

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

I – em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II – tratando- se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de trata-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. (Grifou-se)

Na sistemática anterior, constatada a falta de recolhimento do tributo acompanhada da infração de omitir fatos geradores em GFIP, aplicava-se a multa por inadimplemento da obrigação principal (inciso do II do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 – redação antiga), cumulada com a penalidade decorrente do descumprimento da obrigação acessória (§§ 4º e 5ºdo art. 32 da Lei n.º 8.212/1991 – dispositivos revogados).

A multa aplicada sobre as contribuições lançadas (descumprimento da obrigação principal) variava de acordo com a fase processual do lançamento, ou seja, quanto mais cedo o contribuinte quitava o débito, menor era a multa imposta.

O descumprimento da obrigação acessória era punido com multa correspondente a 100% (cem por cento) da contribuição não declarada, ficando a penalidade limitada a um teto calculado em função do número de segurados da empresa.

Com a edição da Medida Provisória 449/2008, inseriu-se o art. 32-A na Lei nº 8.212/1991, com a seguinte redação:

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 apresenta-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas:

I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e

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.

§ 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.

§ 2º Observado o disposto no § 3º deste artigo, as multas serão reduzidas:

I – à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou

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

§ 3º A multa mínima a ser aplicada será de:

I – R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e

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

Além disso, foi também alterado o art. 35 e incluído na Lei de Custo Previdenciário o art. 35-A.

Referidos artigos dispõem:

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.

O art. 61 da Lei nº 9.430/1996, por sua vez, dispõe o seguinte:

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)

(...)

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

(...)

Do exame dos dispositivos acima descritos é possível concluir que:

a) o art. 32-A aplicasse a situações em que se verifica, mediante procedimento de ofício, isoladamente, a não entrega de GFIP ou sua entrega com incorreções ou omissões;

b) o art. 35 refere-se à multa de mora decorrente do pagamento em atraso, mas espontâneo, de contribuições previdenciárias (0,33% ao dia limitada a 20%); e

c) o art. 35-A trata da multa aplicada em procedimento de ofício no patamar ordinário de 75%, por descumprimento da obrigação principal e/ou acessória.

Ressalte-se que, no caso de procedimento de ofício, inaplicável é a nova redação do art. 35, visto que voltada ao recolhimento espontâneo do tributo.

Pois bem, para sabermos qual à multa aplicável ao caso concreto, atendendo à retroatividade benigna estabelecida na alínea “c” do inciso II do art. 106 do CTN, será necessário analisar as peculiaridades envolvidas na ação fiscal que deu origem ao lançamento, posto ser necessário que as penalidades sopesadas apresentem natureza material semelhante, tendo em vista que as normas cotejadas devem estar voltadas para condutas de mesma espécie.

Para tanto, necessário verificar se o procedimento fiscal redundou exclusivamente no fato de o Contribuinte haver deixado descumpriu obrigação acessória (não entrega ou entrega de GFIP ou sua entrega sem informação relativa a todos os fatos geradores das contribuições previdenciárias), ou se, além disso, também deixou de recolher as contribuições devidas.

No caso, houve o lançamento da contribuição incidente sobre os fatos geradores omitidos na GFIP, objeto do Processo Administrativo 10166.720036/2010-54, cujo Recurso Especial correspondente será julgado conjuntamente com o presente processo.

Ressalte-se que, a partir da inclusão do art. 35-A da Lei n.º 8.212/1991, pela MP nº 449/2008, ocorrendo também o lançamento da obrigação principal, a penalidade decorrente de erro ou omissão em GFIP fica incluída na multa de ofício constante no crédito constituído, ou seja, incabível, com fulcro na norma atual, a aplicação simultânea de multas por descumprimento de obrigação principal e acessória.

Nesse caso, a multa mais benéfica deve ser calculada a partir da comparação entre soma da multa aplicada nos lançamento pelo descumprimento da obrigação principal, nos termos do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 (redação vigente à época do lançamento) e da referente à obrigação acessória de que trata o § 5º do art. 32 da Lei nº 8.212/1991 (redação vigente à época da ocorrência do fato gerador) com a multa de ofício calculada na forma do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido na redação dada pela Lei nº 11.941/2009, conforme previsto na Portaria PGFN/RFB nº 14/2009.

Ademais, a questão já é objeto da Súmula CARF nº 119, que transcrevo abaixo:

Súmula CARF nº 119:

No caso de multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, associadas e exigidas em

lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, a retroatividade benigna deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos geradores, com a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Com essa fundamentação, entendo que se deva ser dado provimento ao apelo da Fazenda Nacional.

Conclusão

Em razão de todo o exposto, conheço da Contribuinte e, no mérito, nego-lhe provimento; e conheço do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, dou-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho