



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº	10920.722331/2011-37
Recurso nº	Especial do Procurador
Acórdão nº	9202-003.918 – 2ª Turma
Sessão de	13 de abril de 2016
Matéria	Multa por descumprimento de obrigações Acessórias
Recorrente	Fazenda Nacional
Interessado	Lampe Comércio e Representações Ltda

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Data do fato gerador: 28/10/2011

AUTO DE INFRAÇÃO - MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL E ACESSÓRIA - APLICAÇÃO DA MULTA MAIS FAVORÁVEL - RETROATIVIDADE BENIGNA

Correto o procedimento adotado pela autoridade fiscal que efetuado cálculos, por competência, para verificação da multa mais benéfica ao contribuinte comparando-se a da legislação anterior, art. 35 e 32 da Lei nº 8.212/91, na redação antiga, vigente à época da lavratura do AI e a da legislação atual (art. 35-A da Lei nº 8.212/91, introduzido pela Lei nº 11.941/2009). Como resultado, aplicou-se, para cada competência, a multa mais benéfica (sistêmática anterior ou atual), em face do que dispõe o art. 106 do CTN.

O lançamento da multa isolada prevista no artigo 32-A da Lei 8.212/91 ocorrerá, apenas, quando houver tão somente o descumprimento da obrigação acessória, ou seja, as contribuições destinadas a Seguridade Social foram devidamente recolhidas.

Recurso Especial da Fazenda provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso. Vencidas as Conselheiras Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Teresa Martinez Lopez, que negaram provimento ao recurso.

(Assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente

(Assinado digitalmente)

Patrícia da Silva - Relatora

EDITADO EM: 23/05/2016

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente), Maria Teresa Martinez Lopez (Vice-Presidente), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo, Patrícia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior e Gerson Macedo Guerra.

Relatório

Cuida-se de Recurso Especial da Fazenda Nacional contra o Acórdão nº 2803-003.958, fls. 200/204, que por unanimidade de votos deu parcial provimento ao recurso voluntário para determinar o recálculo da multa por descumprimento de obrigações acessórias de acordo com o art. 32-A, I, da Lei nº 8.212/91. A decisão restou assim ementada:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 28/10/2011

*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. 32A, 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 Voluntário Provido em Parte

Na origem, trata-se de Auto de Infração DEBCAD nº 37.326.479-8, fls. 9, lavrado em 28/10/2011, que tem por objeto a multa por descumprimento de obrigações acessórias, mais especificamente a omissão de fatos geradores nas GFIPs referentes às competências 01/2007 a 12/2008. O fundamento legal adotado pelo Fisco teve como base o art. 32, § 5º, da Lei nº 8.212/91, com redação dada pela Lei nº 9.528/97.

No relatório fiscal, fls. 6/8, restou consignado que:

1.1 DEBCAD 37.326.479-8 - refere-se ao fato da empresa haver apresentado Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP, com omissão de fatos geradores e em decorrência contribuições previdenciárias, deixando de incluir todos os segurados empregados e contribuintes individuais, cuja conduta se amolda nos seguintes dispositivos:

Conduta da empresa: Apresentar GFIP com omissão de fatos geradores e em decorrência contribuições devidas

Dispositivo legal para aplicação da multa (antes da MP 449/2009 - Lei 11.941/09): Art. 32, § 5º da Lei 8.212/91 e Art. 35, II da Lei 8.212/91.

Dispositivo legal para aplicação da multa (após a MP 449/2009 - Lei 11.941/09): Art.44, Inciso I da Lei 9.430/96

Multa aplicada: - O Valor resultante para as competências deste quadro são os valores da coluna 2 da planilha resumo em anexo, conforme previsto no Art. 32, § 5º da Lei 8.212/91.

(...)

2. A Lei nº 11.941/2009 (de conversão da MP nº 449/ 2008), ao acrescentar os artigos 32-A e 35-A e alterar os artigos 32 e 35 da Lei nº 8.212/1991, instituiu novas sanções para as omissões de fatos geradores de contribuições previdenciárias e novos procedimentos para a constituição do crédito tributário previdenciário.

3. Diante disto, para as competências anteriores à alteração legislativa foi verificado o enquadramento mais benéfico ao contribuinte (conforme previsão do artigo 106, inciso

II, “c” do Código Tributário Nacional), mediante a comparação da soma das multas do artigo 32, § 5º, e do artigo 35, inciso II, item “a”, ambos da Lei nº 8.212/1991, com as do artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996.

4. Por sua vez, as multas do artigo 44, Inciso I da Lei 9.430/1996, considerada inicialmente no percentual de 75% (setenta e cinco por cento), poderão ser duplicadas, quando considerados os efeitos da Lei 4.502, de 30/11/1964, em seus artigos 71, 72 e 73, que trata da sonegação, fraude e conluio, a saber:

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (grifei)

Após a análise da Impugnação apresentada pelo contribuinte, a 13^a Turma da DRJ/RJ1, Acórdão nº 12-63.945, fls. 168/173, manteve integralmente o crédito tributário lançado.

O contribuinte apresentou Recurso Voluntário alegando a indevida aplicação da presunção simples de fraude e a desproporcionalidade da multa aplicada com base no art. 32, inciso IV, § 3º e §5º, da Lei nº 8.212/91.

A 3^a Turma Especial do CARF, à unanimidade, concluiu que, pelo princípio da retroatividade benigna, “o valor do Auto de Infração deve ser calculado segundo a nova norma legal – art. 32-A, I, da lei 8.212/91, somente, e comparado aos valores que constam do presente auto, para se determinar o resultado mais favorável ao contribuinte”.

Inconformada, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial alegando que o acórdão contrariou precedentes deste Conselho, mais especificamente o Acórdão nº 2401-00.127, cuja ementa segue transcrita:

(...)

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. RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO EM PARTE.

Alega, ainda que o atual regramento não criou significativas inovações aos preceitos do antigo art. 32, da Lei nº 8.212/91, que passou a ser enquadrada no art. 32-A. Todavia, quanto ao art. 35-A, afirma que a MP 449/2008 inseriu-o no ordenamento jurídico

objetivando abranger tanto o descumprimento de obrigação principal quanto o descumprimento de obrigação acessória.

Ao final, requer a reforma do julgado para que seja aplicada a norma mais benéfica a partir do comparativo entre a soma das multas anteriores (art. 35, II e 32, IV, da norma revogada) e o atual art. 35-A, da Lei nº 8.212/91.

Em sede de contrarrazões, o contribuinte alega a inadmissibilidade do Recurso Especial por ausência de similitude fática entre o acórdão recorrido e o acórdão paradigma. No mérito, argumenta que, haja vista que a autuação teve como base a não observância do art. 32, IV, da Lei nº 8.212/91, correto foi o entendimento do acórdão recorrido que determinou a aplicação do art. 32-A, da mesma Lei.

É o relatório.

Voto

Conselheira Patrícia da Silva, Relatora

Na interposição do presente recurso, foram observados os pressupostos gerais de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

A lide tem como objeto a multa a ser aplicada no descumprimento de obrigações principais e obrigações acessórias previdenciárias, cujos fatos geradores ocorreram antes da entrada em vigor da MP nº 449/2008.

Antes de analisar o debate em questão, importante tecer algumas considerações sobre a sistemática da Lei nº 8.212/91 no tocante à penalidade pelo descumprimento das obrigações (principais e acessórias) sob a ótica do princípio da retroatividade benigna.

Como se sabe, a MP nº 449/2008 trouxe relevantes alterações na sistemática das multas aplicáveis. Antes de sua entrada em vigor, o descumprimento das obrigações principais era penalizado da seguinte forma: - As obrigações declaradas em GFIP, mas pagas em atraso, eram sancionadas com multa variável entre 8% a 20%, de acordo com o art. 35, I, da Lei nº 8.212/91 (redação anterior à MP nº 449/2008); - As obrigações que não tinham sequer sido lançadas em GFIP, cujos lançamentos se deram de ofício pela autoridade fiscal, eram punidas com a multa variável entre 24% a 50%, nos termos do art. 35, II, da mesma Lei. Caso os créditos fossem incluídos em dívida ativa, a multa aplicável era de 60% a 100%, conforme o inciso III.

Em que pese ambas as multas serem denominadas de “multa de mora”, os percentuais diferenciavam-se pela existência de uma prévia declaração do tributo ou pelo lançamento de ofício.

A nova sistemática trazida pela MP nº 449/2008 estabeleceu uma distinção mais visível entre as multas, denominando de multa de mora a multa incidente sobre as obrigações já declaradas em GFIP, mas pagas em atraso, e de multa de ofício as obrigações lançadas de ofício pela autoridade fiscal, objetivando abrandar a multa de mora e aplicar uma penalidade mais severa às obrigações lançadas de ofício.

Desta forma, a multa pelo pagamento em atraso das obrigações já declaradas (anteriormente prevista no art. 35, I) passou a ser de 0,33% ao dia, limitada a 20%, nos termos do atual art. 35, *caput*, da Lei nº 8.212/91, que faz remissão ao art. 61, da Lei nº 9.430/96. Já para as obrigações lançadas de ofício, a multa (antes prevista no art. 35, II) passou a ser fixa, de 75%, nos termos do art. 35-A, da mesma Lei, que faz remissão ao art. 44, I, da Lei nº 9.430/96.

Quanto às obrigações acessórias, o descumprimento das obrigações era penalizado com as multas previstas no art. 32, §§ 4º, 5º e 6º, da Lei nº 8.212/91. A MP nº 449/2009 revogou os referidos dispositivos, instituindo a multa do art. 32-A, da mesma Lei, que é de “R\$ 20,00 (vinte reais) para o grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas” e “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% (vinte por cento)”.

Como se observa, em determinados pontos a nova sistemática foi mais benéfica ao contribuinte, mas em outros estabeleceu multa mais severa. Assim, para o cálculo das multas incidentes sobre fatos geradores ocorridos antes da entrada em vigor da MP nº 449/2008, mas realizado após 12/2008, deve-se levar em conta o princípio da retroatividade benigna previsto no art. 106, do CTN.

Assim, sob a ótica do referido princípio, as multas de fatos geradores ocorridos antes de 03/12/2008, mas aplicadas posteriormente a essa data, devem ser calculadas comparando a legislação anterior com a atual, isto porque a Lei nº 8.212/91 é clara ao estabelecer penalidades distintas para o descumprimento das obrigações principais declaradas e pagas em atraso (multa de mora do art. 35, *caput*), para as obrigações principais lançadas de ofício (multa de ofício do art. 35-A) e para o descumprimento de obrigações acessórias (multa do art. 32-A).

Todavia, a Receita Federal vem adotando um posicionamento no sentido da aplicação de uma multa única quando houver tanto descumprimento de obrigações principais quanto de obrigações acessórias. Tal entendimento decorre de uma interpretação do Fisco de que a multa única é mais favorável ao contribuinte do que a aplicação separada das multas dos arts. 32-A e 35-A, da Lei nº 8.212/91, em virtude da proibição do *bis in idem*.

Desta forma, para o cálculo das multas por descumprimento das obrigações previdenciárias, o Fisco vem adotando a seguinte sistemática, de acordo com o art. 476-A, da Instrução Normativa RFB 971/2009, vejamos:

Art. 476-A. No caso de lançamento de ofício relativo a fatos geradores ocorridos: (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1027, de 22 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(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1027, de 22 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(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1027, de 22 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(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1027, de 22 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(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1027, de 22 de abril de 2010)

§ 1º Caso as multas previstas nos §§ 4º, 5º e 6º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, tenham sido aplicadas isoladamente, sem a imposição de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal, deverão ser comparadas com as penalidades previstas no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1027, de 22 de abril de 2010)

Observa-se, portanto, que ao instituir uma **multa única**, deixa-se de estipular qualquer comparação entre os dispositivos anteriores e atuais da Lei nº 8.212/91, considerando-se viável a aplicação da multa de ofício de forma generalizada.

Em julgados anteriores, vinha adotando o posicionamento de que, em respeito ao art. 106, do CTN, na execução do julgado a autoridade fiscal deverá verificar a situação mais benéfica ao contribuinte a partir da comparação entre as multas anteriormente previstas nos arts. 35, I e II, e 32, com as multas atuais dos arts. 35, *caput*, 35-A e 32-A, de acordo com a natureza da infração cometida.

Isto porque, entendo que não é possível admitir que a penalidade por descumprimento de obrigação acessória seja estabelecida de uma forma quando aplicada de forma isolada e de forma distinta quando cumulada com multa referente à obrigação principal, pois não há previsão legal nesse sentido. À Receita Federal cabe implementar meios para recalcular os débitos de forma a aplicar a penalidade mais benéfica ao contribuinte, comparando os dispositivos da lei anterior ao atual, e não criar condições prejudiciais aos contribuintes.

Ressalvada minha tese sobre a questão, constata-se que o meu posicionamento diverge da posição deste colegiado, que em outros julgados tem se manifestado quase à unanimidade, não fosse o voto divergente da ora relatora, no sentido de dar provimento ao recurso especial da Fazenda, razão pela qual modifico o meu posicionamento para me adequar à jurisprudência deste Conselho.

Diante do exposto, **dou provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional**, para que seja restabelecida a forma de cálculo utilizada no lançamento, que já promoveu a aferição acerca da opção mais benéfica, nos moldes requeridos pela Recorrente, a saber:

- a soma das duas multas, aplicadas nos Autos de Infração de descumprimento de obrigações principais e acessórias; ou
- a multa de 75% sobre a totalidade ou diferença de contribuição, prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996.

(Assinado digitalmente)

Patrícia da Silva