



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

**Processo n°** 11040.720461/2012-94  
**Recurso n°** Especial do Procurador  
**Acórdão n°** 9202-003.921 – 2ª Turma  
**Sessão de** 13 de abril de 2016  
**Matéria** Retroatividade benigna, natureza da multa nos lançamentos previdenciários anteriores a MP 449/2008, convertida na lei 11.941/2009  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** TRANSPORTES URBANOS E RURAIS FRAGATA LTDA

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

AUTO DE INFRAÇÃO - OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - OMISSÃO EM GFIP - MULTA - APLICAÇÃO NOS LIMITES DA LEI 8.212/91 C//C LEI 11.941/08 - APLICAÇÃO DA MULTA MAIS FAVORÁVEL - RETROATIVIDADE BENIGNA - NATUREZA DA MULTA APLICADA.

A multa nos casos em que há lançamento de obrigação principal e acessórias lavrados após a MP 449/2008, convertida na lei 11.941/2009, mesmo que referente a fatos geradores anteriores a publicação da referida lei, é de ofício.

AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL E ACESSÓRIA - COMPARATIVO DE MULTAS - APLICAÇÃO DE PENALIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Na aferição acerca da aplicabilidade da retroatividade benigna, não basta a verificação da denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre percentuais e limites. É necessário, basicamente, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta. Se as multas por descumprimento de obrigações acessória e principal foram exigidas em procedimentos de ofício, ainda que em separado, incabível a aplicação retroativa do art. 32-A, da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, eis que esta última estabeleceu, em seu art. 35-A, penalidade única combinando as duas condutas.

Recurso Especial do Procurador Provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, por maioria de votos, , 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. Votou pelas conclusões a Conselheira Patrícia da Silva.

*(Assinado digitalmente)*

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente.

*(Assinado digitalmente)*

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira – Relatora

Participaram do presente 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, Patricia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior, Gerson Macedo Guerra.

## Relatório

O presente processo envolve a lavratura de Auto de Infração de Obrigação Acessória, (AI) DEBCAD nº 37.352.357-2, em desfavor do recorrente, que tem por objeto o lançamento de multa decorrente da apresentação das Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIPs da competência novembro de 2008, sem os valores correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias (Código de Fundamento Legal - CFL 68), mais especificamente, sem as bases de cálculo correspondentes à totalidade das remunerações pagas a segurados contribuintes individuais (sócios). O lançamento compreende multa para o período compreendido entre 06/2007 a 12/2008.

Conforme o Relatório Fiscal, fls. 18/22, a autoridade lançadora esclarece que os fatos geradores das contribuições sociais lançadas ocorreram com o pagamento de valores a segurados contribuintes individuais, valores estes que, embora contabilizados como distribuição de lucros, foram considerados como remuneração (pró-labore).

Em observância ao contido no art. 106, inciso II, alínea “c” do Código Tributário Nacional- CTN, foi feito comparativo da multa mais benéfica ao contribuinte, conforme itens 15 e seguintes do Relatório fiscal, haja vista a alteração da legislação pela Lei nº 11.941/2009, no que se refere à aplicação de penalidade.

Em sessão plenária de 18/02/2014, foi dado provimento parcial ao Recurso Voluntário, prolatando-se o Acórdão nº 2803-003.018 (fls. 649 a 655), assim ementado:

*ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS*

*Período de apuração: 01/11/2008 a 30/11/2008*

*PREVIDENCIÁRIO. CUSTEIO. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. AUTO DE INFRAÇÃO. RETROATIVIDADE BENIGNA. GFIP. MEDIDA PROVISÓRIA N º 449. REDUÇÃO DA MULTA.*

*1. As multas em GFIP foram alteradas pela Medida Provisória n º 449 de 2008, convertida na Lei n º 11.941/2009, situação que tornou mais benéfica, determinadas infrações relativamente às obrigações acessórias. A novel legislação acrescentou o art. 32A a Lei n º 8.212.*

*2. Em virtude das mudanças legislativas e de acordo com a previsão contida no art. 106, inciso II do CTN, a lei aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado: a) quando deixe de defini-lo como infração; b) quando deixe de tratá-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.*

3. *In casu*, portanto, deverá ser observado o instituto da retroatividade benigna, com a consequente redução da multa aplicada ao contribuinte.

*Recurso Voluntário Provido em Parte*

O processo foi encaminhado, para ciência da Fazenda Nacional, em 10/03/2014, fls. 656. A Fazenda Nacional interpôs, tempestivamente, em 20/03/2014, o Recurso Especial. Em seu recurso visa restabelecer a multa aplicada nos termos da autuação, considerando que a aferição da multa mais benéfica ao contribuinte, deve-se considerar o disposto no art. 35-A da Lei 8.212/91, porquanto houve lançamento de ofício.

668

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, conforme o Despacho fls. 657 a

O recorrente traz como alegações:

- Com o advento da MP 449/2008, 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.
- A leitura do dispositivo acima transcrito corrobora a tese suscitada no acórdão paradigma e ora defendida, no sentido de que a o art. 44, inciso I, da Lei 9.430/96 abarca duas condutas: o descumprimento da obrigação principal (totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento) e também o descumprimento da obrigação acessória (falta de declaração ou declaração inexata).
- Por certo, 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.

Devidamente cientificado em 24/11/2015, o sujeito passivo apresenta contrarrazões às fls. 677 a 680, onde alega,

- A ação fiscal foi julgada improcedente, onde na pretensão da RFB o contribuinte, recorrida, deveria recolher Contribuição Social sobre a retirada dos sócios, tomando-as como se fosse pró-labore pago ou creditado. Entretanto, restou provado que não houvera efetiva prestação de serviço e que os créditos eram direcionados ao espólio

dos sócios falecidos, pondo em solo a exação perseguida pelo órgão fiscalizador.

- Nessa hipótese incide a aplicação da multa capitulada no art. 32-A, da lei 8212/91, a título de infração por obrigação acessória por falta ou inconsistência na formatação da GFIP.
- A incidência da multa prevista no art. 35-A da lei 8212/91, como pretende a recorrente somente pode suceder quando houver lançamento de tributo.
- Suplica pelo não conhecimento do Resp da Fazenda, porém caso seja admitido, suplica pela improcedência face ausência de acórdão paradigma, não se desincumbido do ônus de provar a divergência ao deixar de colacionar no mínimo 2 decisões que dessem ao fato interpretação diversa.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira - Relatora

### **PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE**

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo, razão pela qual passemos a analisar os demais pressupostos, já que suscitado pelo recorrente que a PGFN não se desincumbiu de demonstrar a divergência.

Ao reapreciar as razões descritas no despacho que admitiu o recurso e o próprio recurso apresentado pela PGFN, entendo que razão não assiste ao sujeito passivo para o não conhecimento do recurso.

Em seu recurso, fls. 657 e seguintes a ilustre procuradora indica de forma objetiva os acórdãos que entende tiveram decisão diversa do acórdão recorrido, senão vejamos:

*No presente caso, há nítida divergência entre o acórdão recorrido e os acórdãos ora adotados como paradigmas, proferido pela então 6ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes (Acórdão nº 206 - 01.782) e pela 1ª Turma da 4ª Câmara da 2ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Acórdão nº 2401 - 00.127).*

*Nos termos da norma regimental, far-se-á uso aqui da alternativa prevista no § 9º do art. 67, do RI - CARF, segundo o qual, "As ementas referidas no § 7º poderão, alternativamente, ser reproduzidas no corpo do recurso, desde que na sua integralidade". Logo, em atenção ao ali disposto, as ementas foram transcritas nesta peça em sua inteireza. Confirma-se:*

[...]

*Em que pese não restar consignado nas ementas qual o dispositivo legal aplicável à espécie, em seus votos os eminentes relatores dos acórdãos consignam que:*

[...]

*Naquela ocorrência, consignou-se que 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, conforme entendeu a e. Câmara a quo, haja vista que este preceito normativo somente se aplica às situações em que somente tenha havido descumprimento de obrigação acessória relacionada à GFIP. Havendo lançamento de tributo, a multa passa a ser aplicada nos termos do art. 35 - A, da Lei 8.212/91, sob pena de bis in idem.*

Conforme demonstrado, tratam-se de situações semelhantes, qual seja lavratura de auto de infração pelo descumprimento de obrigação acessória, onde o colegiado determinou a aplicação da regra esculpida no art. 35-A, assim, como o fez a autoridade lançadora.

Assim, concordo com o despacho que determinou seguimento do Resp da PGFN, razão pela qual conheço do recurso.

### **DO MÉRITO**

#### **APLICAÇÃO DA MULTA - RETROATIVIDADE BENIGNA NO CASO DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO**

Primeiramente, como se trata de obrigação acessória, lavrada em função da não informação em GFIP de fatos geradores incluídos no AIOP nº 37.352.358-0, Processo 11040.720462/2012-39, importante destacar que o referido auto fora incluído em parcelamento especial, implicando desistência do recurso e procedência dos fatos ali lançados, mesmo resultado aplicável ao presente AI de obrigação acessória no que diz ao mérito. Embora não esteja em julgamento, dito fato é relevante, pois em apenas em sendo mantido o lançamento da obrigação principal, poderemos determinar o cálculo da multa da obrigação acessória.

Quanto ao questionamento sobre a multa aplicada, a qual deseja o recorrente ter seu patamar restabelecido àquele lançado pela autoridade fiscal, entendo que razão assiste ao recorrente.

No que toca à multa, a autoridade fiscal registrou em seu relatório, fls. 18 e seguintes, que foram efetuados 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 (sistemática anterior ou atual), em face do que dispõe o art. 106 do CTN.

Ainda, no que tange ao cálculo da multa, para entender a natureza das multas aplicadas e por conseguinte como deve ser interpretada a norma, passemos a algumas considerações, tendo em vista que a citada MP alterou a sistemática de cálculo de multa por infrações relacionadas à GFIP, introduzindo dois novos dispositivos legais, senão vejamos:

Até a edição da MP 449, quando realizado um procedimento fiscal, em que se constatava a existência de débitos previdenciários, lavrava-se em relação ao montante da contribuição devida, notificação fiscal de lançamento de débito - NFLD. Caso constatado que, além do montante devido, descumprira o contribuinte obrigação acessória, ou seja, obrigação de fazer, como no caso de omissão em GFIP (que tem correlação direta com o fato gerador), a empresa era autuada também por descumprimento de obrigação acessória.

Nessa época os dispositivos legais aplicáveis eram multa - art. 35 para a NFLD (24%, que sofria acréscimos dependendo da fase processual do débito) e art. 32 (100% da contribuição devida em caso de omissões de fatos geradores em GFIP) para o Auto de infração de obrigação acessória.

Contudo, a MP 449/2008, convertida na lei 11.941/2009, inseriu o art. 32-A, o qual dispõe o seguinte:

*“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:*

*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 (quinhentos reais), nos demais casos.”*

Entretanto, a MP 449, Lei 11.941/2009, também acrescentou o art. 35-A que dispõe o seguinte,

*“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 inciso I do art. 44 da Lei 9.430/96, por sua vez, dispõe o seguinte:

*“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:*

*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 “*

Com a alteração acima, em caso de atraso, cujo recolhimento não ocorrer de forma espontânea pelo contribuinte, levando ao lançamento de ofício, a multa a ser aplicada passa a ser a estabelecida no dispositivo acima citado, ou seja, em havendo lançamento da obrigação principal (a antiga NFLD), aplica-se multa de ofício no patamar de 75%. Essa conclusão leva-nos ao raciocínio que a natureza da multa, sempre que existe lançamento, refere-se a multa de ofício e não a multa de mora referida no antigo art. 35 da lei 8212/91.

Contudo, mesmo que consideremos que a natureza da multa é de "multa de ofício" não podemos isoladamente aplicar 75% para as Notificações Fiscais - NFLD ou Autos de Infração de Obrigação Principal - AIOP, pois estaríamos na verdade retroagindo para agravar a penalidade aplicada.

Por outro lado, com base nas alterações legislativas não mais caberia, nos patamares anteriormente existentes, aplicação de NFLD + AIOA (Auto de Infração de Obrigação Acessória) cumulativamente, pois em existindo lançamento de ofício a multa passa a ser exclusivamente de 75%.

No presente caso, conforme consta do relatório decorrente da omissão em GFIP foram objeto de lançamento, por meio da notificação já mencionada e, tendo havido o comparativo foi lavrada multa de 24% e o AIOA, justamente por que no comparativo das multas, chegou-se a conclusão que a sistemática anterior, para algumas competências era a mais favorável ao contribuinte.

Tendo identificado que a natureza da multa, sempre que há lançamento, é de multa de ofício, 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.

No presente caso, foi lavrado AIOA julgada, e alvo do presente recurso especial, prevaleceu o valor de multa aplicado nos moldes do art. 35, inciso II, revogado pela MP 449/2008, convertida na Lei 11.941/2009, ou seja, 24% e

No caso da ausência de informação em GFIP, conforme descrito no relatório a multa aplicada ocorreu nos termos do art. 32, inciso IV, § 5º, da Lei nº 8.212/1991 também revogado, o qual previa uma multa no valor de 100% (cem por cento) da contribuição não declarada, limitada aos limites previstos no § 4º do mesmo artigo.

Para efeitos da apuração da situação mais favorável, entendo que há que se observar qual das seguintes situações resulta mais favorável ao contribuinte:

- Norma anterior, pela soma da multa aplicada nos moldes do art. 35, inciso II com a multa prevista no art. 32, inciso IV, § 5º, observada a limitação imposta pelo § 4º do mesmo artigo, ou

- Norma atual, pela aplicação da multa de setenta e cinco por cento sobre os valores não declarados, sem qualquer limitação, excluído o valor de multa mantido na notificação.

Assim, entendo que a multa aplicada pelo auditor encontra-se em perfeita consonância com os normativos vigentes, bem como refletem de forma mais adequada a natureza da multa aplicada. Note-se que a aplicação do somatório das multas para efeitos de apuração da multa mais benéfica, impossibilita a aplicação da regra vertida no art. 32-A, pois se essa fosse a sistemática adotado pelo auditor, teriam sido lançada multa em relação a todas as competências anteriores, o que na tese aqui descrita implica bis in idem.

### **CONCLUSÃO**

Pelo exposto, voto por DAR PROVIMENTO ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional para restabelecer a multa originalmente aplicada no presente lançamento.

É como voto.

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira