



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13931.000531/2009-80
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2301-010.665 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de julho de 2023
Recorrente O.N.P. TRANSPORTES LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/02/2005 a 31/12/2007

APLICAÇÃO DA PENALIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA.
LIMITE MÁXIMO DA MULTA

Deve ser aplicada a multa mais benéfica ao contribuinte considerado a vigente na época do fato gerador e a vigente na legislação atual.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar e dar parcial provimento ao recurso para que o cálculo da multa seja feito com base nos critérios da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14, de 4 de dezembro de 2009.

(documento assinado digitalmente)

João Maurício Vital - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Flavia Lilian Selmer Dias – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Monica Renata Mello Ferreira Stoll, Wesley Rocha, Flavia Lilian Selmer Dias, Fernanda Melo Leal, Alfredo Jorge Madeira Rosa, Mauricio Dalri Timm do Valle, Thiago Buschinelli Sorrentino (suplente convocado), Joao Mauricio Vital (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 06-25.619 que julgou procedente o AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - AIOA DEBCAD nº 37.170.841-9. O referido Acórdão está assim ementado:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/02/2005 a 31/12/2007

AIOA 37.170.841-9

Ementa:

PRECLUSÃO. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA

O pré-questionamento da ocorrência da infração é pré-requisito de procedibilidade de eventual recurso à segunda instância administrativa, no sentido de que apenas aquelas matérias que foram objeto de impugnação poderão vir compor o eventual recurso, restando preclusas aquelas não impugnadas.

CARÁTER CONFISCATÓRIO DA MULTA

Na é confiscatória a multa exigida nos estritos limites do previsto em lei para o caso concreto, não sendo competência funcional do órgão julgador administrativo apreciar alegações de ilegalidade ou inconstitucionalidade da legislação vigente.

APLICAÇÃO DA PENALIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA. LIMITE MÁXIMO DA MULTA

Considerando que a legislação atual prevê para o caso concreto a aplicação da multa de ofício de 75% e que em diversas competências se constatou que esse percentual é mais benéfico ao contribuinte que a multa aplicada com fundamento na legislação vigente à época da ocorrência das infrações, deve a legislação atual retroagir em benefício do contribuinte, sendo que o limite máximo da multa a ser imposta naquelas competências será o limite da multa de ofício aplicável.

O crédito tributário lançado, correspondente ao período de 01/02/2005 a 31/12/2007, refere-se à multa por descumprimento de obrigação acessória: apresentação de Guia de Recolhimentos do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP com dado não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, nos termos do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991. (Relatório Fiscal e-fls. 168 a 172).

Na mesma ação fiscal foram lavradas 6 (seis) autos de infração:

- Debcad nº 37.170.836-2 – contribuição patronal relativo à contribuintes individuais – transportadores rodoviários autônomos - processo nº 13931.000529/2009-19.
- Debcad nº 37.170.837-0 – contribuição terceiros relativo à contribuintes individuais – transportadores rodoviários autônomos - processo nº 13931.000528/2009-66.
- Debcad nº 37.170.838-9
- Debcad nº 37.170.839-7 obrigação acessória – falta de exibição de documentos – processo 13931.000532/2009-24
- Debcad nº 37.170.840-0
- Debcad nº 37.170.841-9 – obrigação acessória – GFIP que não corresponde aos fatos geradores - processo 13931.000531/2009-80

A ciência do lançamento foi em 23/10/2009 (e-fl. 175).

A impugnação foi apresentada em 24/11/2009 (e-fls. 176 a 183), alegando nulidade do lançamento e erro na cobrança da multa.

O Acórdão apreciou a impugnação (e-fls. 201 a 210) e decidiu por não acolher os argumentos.

O contribuinte tomou ciência do Acórdão do julgamento de primeira instância em 16/03/2010 (e-fl. 213). Em 15/04/2010, apresentou Recurso Voluntário anexado às e-fls. 214 a 219, com as mesmas alegações feitas na impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheira Flavia Lilian Selmer Dias, Relatora.

Admissão do Recurso

O recurso é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade, portanto, merece ser conhecido.

Mérito

A recorrente alega nulidade do lançamento sob o argumento que a Lei 11.9741, de 2009, revogou a legislação que serviu de base para o lançamento, art. 32 da Lei nº 8.218, de 1991. Questiona a decisão de piso que afirma que o cálculo da multa deve ser aplicado para “cada competência”, pois, segundo argumenta, o art. 284, I e II do RPS, “em nenhum momento se vê a determinação que o cálculo deve ser feito para cada competência!”.

Aduz ainda que houve inovação da decisão de piso quando cita a base legal os art. 647, 649 e 653 da Instrução Normativa SRP nº 03, de 2005, sob o argumento que tais dispositivos não constam do auto de infração.

Por fim questiona que a decisão teria reconhecido que o valor da multa constante da autuação seria superior ao devido, mas mesmo assim julgou pela improcedência da impugnação.

Assim, pede a reforma da decisão recorrida para anulação do auto de infração, ou, alternativamente, que seja revisto o valor da multa aplicada. Requer que a intimação seja feita no domicílio do patrono.

Na impugnação a recorrente argumenta erro no cálculo da multa. Demonstra um cálculo “supostamente correto” seria multiplicar o valor mínimo estipulado em Portaria pelo número de funcionários, **uma única vez, por considerar que a “omissão” de fatos geradores seria “única” para todo o período.** Há pedido de diligência para revisão do cálculo.

A decisão recorrida salienta que a apuração da multa por omissão de informação em GFIP é considerada por competência.

Transcreve trechos da legislação tributária sobre a apresentação da GFIP:

Lei 8.212/91

Art. 32. a empresa é também obrigada a:

(...)

IV — **informar mensalmente** ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, por • intermédio de documento a ser definido em regulamento, dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS.

(...)

§5º - A apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores **sujeitará o infrator à pena administrativas correspondente a multa de cena por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada**, limitada aos valores previstos no parágrafo anterior.

RPS

Art.225. A empresa é também obrigada a

(...)

IV - **informar mensalmente** ao Instituto Nacional do Seguro Social, por intermédio da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social, na forma por ele estabelecida, dados cadastrais, **todos os fatos geradores de contribuição previdenciária** e outras informações de interesse daquele Instituto;

(...)

Art.284. **A infração ao disposto no inciso IV do capta do art. 225** sujeitará o responsável às seguintes penalidades administrativas:

(...)

II - **cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada**, limitada aos valores previstos no inciso 1, pela apresentação da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social conte dados não correspondentes aos fatos geradores, seja em • relação às bases de cálculo, seja em relação às informações que alterem o valor das contribuições, ou do valor que seria devido se não houvesse isenção ou substituição, quando se tratar de infração cometida por pessoa jurídica de direito privado beneficente de assistência social em gozo de isenção das contribuições previdenciárias ou por empresa tidas contribuições incidentes sobre os respectivos fatos geradores tenham sido substituídas por outras; e (Redação dada pelo Decreto nº4.729, de 2003)

A decisão também cita, exemplificativamente, os art. 647, 649 e 653 da IN SRP nº 03, de 2005, que tratam de regras para constituição do crédito tributário e do lançamento de auto de infração, com vistas a reforçar a conclusão que o cumprimento da obrigação acessória de prestar as informações de todos os fatos geradores em GFIP deve ser cumprido competência a competência.

Não há na decisão de piso uma inovação em relação ao lançamento do auto de infração, nem tampouco a citada legislação visa “completar” a que serviu de base para o lançamento. A única intenção é reforçar que, quando se trata de declaração em GFIP, todo a

legislação previdenciária sempre considera a ocorrência dos fatos geradores, competência a competência.

Importante ressaltar que o contribuinte em momento algum questiona a “omissão” da prestação da informação de fato gerador na GFIP apresentadas para o período. A inconformidade apresentada é tão somente de considerar todas as omissões como evento único, sujeito a aplicação da multa única, modelo que claramente não é o disposto na legislação tributária.

Deste modo, não há qualquer erro na determinação, competência a competência, em que a fiscalização constatou omissão de informação prestada em GFIP relativamente aos fatos geradores ocorridos.

Nos termos da legislação tributária, ao fato gerador aplica-se a legislação em vigor no momento de ocorrência de sua ocorrência. Aqui se descarta a argumentação que a revogação posterior pela Lei nº 11.941, de 2009, teria o condão de anular o lançamento. Não tem, mas, tratando-se de aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória, o art. 106 do CTN prevê a possibilidade de aplicação de regra vigente posteriormente, desde que seja em benefício do contribuinte.

No presente caso o cotejo deve ser entre a multa aplicada com base no art. 284 do RPS, 100% (cem por cento) da contribuição não declarada, com limites previsto no inciso I do mesmo artigo, em vigor no momento do fato gerador, confrontado com o valor da multa estabelecida posteriormente de 75% sobre o valor do lançamento da obrigação principal, prevista no art. 44, I da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pela MP nº 449, de 2008, posteriormente convertida na Lei nº 11.941, de 2009.

O cálculo realizado pela fiscalização está demonstrado na planilha juntada à e-fl. 166 do processo.

Analisando o cálculo, a DRJ salientou que haveria um erro na aplicação da multa mais benéfica, mas ressaltou que, por aplicação da Portaria PGFN/RFB nº 14, de 2009, o ajuste no valor deveria ser feito no momento do pagamento, nos termos do art. 2º. Contra essa afirmação a recorrente se insurgiu e argumentou que, se constatado erro no cálculo, é dever da Administração corrigi-lo.

Nos termos do art. 284, II do Decreto 3.048, de 1999, RPS, o cálculo da multa é feito da seguinte forma:

II-cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no inciso I, pela apresentação da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social com dados não correspondentes aos fatos geradores, seja em relação às bases de cálculo, seja em relação às informações que alterem o valor das contribuições, ou do valor que seria devido se não houvesse isenção ou substituição, quando se tratar de infração cometida por pessoa jurídica de direito privado beneficente de assistência social em gozo de isenção das contribuições previdenciárias ou por empresa cujas contribuições incidentes sobre os respectivos fatos geradores tenham sido substituídas por outras;

No caso concreto, o valor total devido relativo à contribuição não declarada é o apurado no Debcad nº 37.170.836-2 (patronal e empregado)

O somatório das contribuições devidas, por competência, conforme determina a legislação, deve ser confrontado com os limites impostos no inciso I do art. 284 do RPS, que leva em conta o número de segurados de cada competência.

Para todas as competências em que o valor da multa de GFIP resultou do calculado (100% do não declarado e abaixo dos limites), a aplicação da multa considerando o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pela MP nº 449, de 2008, posteriormente convertida na Lei nº 11.941, de 2009 será sempre mais benéfica, pois reduz o valor de 100% (cem por cento) do valor não declarado para 75% (setenta e cinco por cento).

O quadro abaixo demonstra o cálculo:

MÊS	ANO	O. PRINC	MORA 24%	M. GFIP	GFIP+MORA	OFÍCIO	MULTA +B
2	2005	9.642,92	2.314,30	9.642,92	11.957,22	7.232,19	7.232,19
6	2005	21.838,55	5.241,25	21.838,55	27.079,80	16.378,91	16.378,91
7	2005	20.197,90	4.847,50	20.197,90	25.045,39	15.148,42	15.148,42
8	2005	15.929,75	3.823,14	15.929,75	19.752,89	11.947,31	11.947,31
9	2005	12.974,36	3.113,85	12.974,36	16.088,21	9.730,77	9.730,77
10	2005	15.409,48	3.698,27	15.409,48	19.107,75	11.557,11	11.557,11
11	2005	11.186,19	2.684,69	11.186,19	13.870,87	8.389,64	8.389,64
12	2005	9.484,58	2.276,30	9.484,58	11.760,87	7.113,43	7.113,43
2	2006	9.432,07	2.263,70	9.432,07	11.695,77	7.074,06	7.074,06
8	2006	41.831,44	10.039,55	41.831,44	51.870,99	31.373,58	31.373,58
9	2006	37.611,69	9.026,81	37.611,69	46.638,50	28.208,77	28.208,77
10	2006	44.095,55	10.582,93	44.095,55	54.678,48	33.071,66	33.071,66
11	2006	12.588,88	3.021,33	12.588,88	15.610,21	9.441,66	9.441,66
12	2006	4.933,90	1.184,14	4.933,90	6.118,04	3.700,43	3.700,43
1	2007	2.965,27	711,66	2.965,27	3.676,93	2.223,95	2.223,95
5	2007	39.207,19	9.409,73	39.207,19	48.616,92	29.405,39	29.405,39
6	2007	41.335,04	9.920,41	41.335,04	51.255,45	31.001,28	31.001,28
11	2007	10.481,92	2.515,66	10.481,92	12.997,58	7.861,44	7.861,44

Já para o grupo de competências que o valor mais favorável era o limite imposto pela legislação, o novo cálculo pode ser favorável em alguns casos.

Fazendo os cálculos, a comparação das competências que ficaram restritas na regra do limite com o valor considerando as novas regras após a MP 449, temos que:

MÊS	ANO	O. PRINC	MORA 24%	M. GFIP	GFIP+MORA	OFÍCIO	MULTA +B
3	2005	32.198,60	7.727,66	13.291,80	21.019,46	24.148,95	13.291,80
4	2005	13.503,72	3.240,89	13.291,80	16.532,69	10.127,79	10.127,79
5	2005	27.609,10	6.626,18	26.583,60	33.209,78	20.706,83	20.706,83
1	2006	1.483,32	356,00	1.329,18	1.685,18	1.112,49	1.112,49
3	2006	38.815,67	9.315,76	26.583,60	35.899,36	29.111,76	29.111,76
4	2006	25.263,35	6.063,20	13.291,80	19.355,00	18.947,52	18.947,52
5	2006	20.948,43	5.027,62	13.291,80	18.319,42	15.711,32	15.711,32
6	2006	26.967,13	6.472,11	26.583,60	33.055,71	20.225,35	20.225,35
7	2006	48.637,89	11.673,09	26.583,60	38.256,69	36.478,42	36.478,42
2	2007	63.997,17	15.359,32	6.645,90	22.005,22	47.997,88	6.645,90
3	2007	41.101,32	9.864,32	13.291,80	23.156,12	30.825,99	13.291,80
4	2007	40.139,03	9.633,37	13.291,80	22.925,17	30.104,27	13.291,80
7	2007	49.291,79	11.830,03	26.583,60	38.413,63	36.968,84	36.968,84
8	2007	57.995,39	13.918,89	46.521,30	60.440,19	43.496,54	43.496,54
9	2007	24.328,01	5.838,72	13.291,80	19.130,52	18.246,00	18.246,00
10	2007	43.662,61	10.479,03	13.291,80	23.770,83	32.746,96	13.291,80
12	2007	17.671,89	4.241,25	13.291,80	17.533,05	13.253,92	13.253,92

Para as competências 3/2005 e 2,3,4 e 10 de 2007, o valor do limite por segurados imposto pela legislação é o menor valor da multa considerando a regra da MP nº449, de 2008, permanecendo assim o cálculo original. Para as demais competências, o valor mais favorável é o que considera a mudança da legislação.

Ocorre que houve um erro na apuração da multa devida para estas competências em que deveria ter sido aplicado o limite. No momento da comparação, o valor da multa foi “acrescido”, incorretamente da multa de mora o que só deveria ocorrer para fins de comparar a mais benéfica, não para aplicar ao valor da multa.

Como a DRJ menciona, o cotejo para a aplicação da multa mais benéfica deve ser feito no momento da liquidação do crédito tributária, nos termos dos arts. 2º e 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14, de 2009:

Art. 2º **No momento do pagamento ou do parcelamento do débito pelo contribuinte, o valor das multas aplicadas será analisado e os lançamentos, se necessário, serão retificados, para fins de aplicação da penalidade mais benéfica,** nos termos da alínea "c" do inciso II do art. 106 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN).

§ 1º Caso não haja pagamento ou parcelamento do débito, **a análise do valor das multas referidas no caput será realizada no momento do ajuizamento da execução fiscal** pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN).

§ 2º A análise a que se refere o caput dar-se-á por competência.

§ 3º A aplicação da penalidade mais benéfica na forma deste artigo dar-se-á:

I - mediante requerimento do sujeito passivo, dirigido à autoridade administrativa competente, informando e comprovando que se subsume à mencionada hipótese; ou II - de ofício, quando verificada pela autoridade administrativa a possibilidade de aplicação.

§ 4º **Se o processo encontrar-se em trâmite no contencioso administrativo de primeira instância, a autoridade julgadora fará constar de sua decisão que a análise do valor das multas para verificação e aplicação daquela que for mais benéfica, se cabível, será realizada no momento do pagamento ou do parcelamento.**

Art. 3º A análise da penalidade mais benéfica, a que se refere esta Portaria, será realizada pela comparação entre a soma dos valores das multas aplicadas nos lançamentos por descumprimento de obrigação principal, conforme o art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, e de obrigações acessórias, conforme §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, e da multa de ofício calculada na forma do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009.

§ 1º Caso as multas previstas nos §§ 4º e 5º 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.

§ 2º A comparação na forma do caput deverá ser efetuada em relação aos processos conexos, devendo ser considerados, inclusive, os débitos pagos, os parcelados, os não-impugnados, os inscritos em Dívida Ativa da União e os ajuizados após a publicação da Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008.

Salientando, que no caso concreto, o valor da multa nas competências 3/2005 e 2,3,4 e 10 de 2007, o valor a ser considerado para comparação é o descrito na coluna “MGFIP”.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por CONHECER o recurso, rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, DAR PARCIAL PROVIMENTO, para que o cálculo da multa seja feito com base nos critérios da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14, de 4 de dezembro de 2009.

(documento assinado digitalmente)

Flavia Lilian Selmer Dias