



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

**Processo n°** 13964.000241/2007-97  
**Recurso n°** 249.526 Especial do Procurador  
**Acórdão n°** **9202-003.093 – 2ª Turma**  
**Sessão de** 25 de março de 2014  
**Matéria** Contribuições Previdenciárias  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** UNIVERSIDADE DO SUL DE SANTA CATARINA - UNISUL

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Data do fato gerador: 29/11/2006

**PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENÉFICA. ATO NÃO DEFINITIVAMENTE JULGADO.**

Conforme determinação do Código Tributário Nacional (CTN) a lei aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

**MULTA RETROATIVIDADE BENIGNA. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. GFIP.**

Na superveniência de legislação que estabeleça novos critérios para a apuração da multa por descumprimento de obrigação acessória, faz-se necessário verificar se a sistemática atual é mais favorável ao contribuinte que a anterior.

No caso, a aplicação da multa mais benéfica ao contribuinte deve se efetivar pela comparação entre as penalidades que vigoravam antes da alteração legislativa, com as que vigoram atualmente, motivo do proviemento do recurso.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, em dar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Gustavo Lian Haddad (Relator), Alexandre Naoki Nishioka (suplente convocado), Manoel Coelho Arruda Junior e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Marcelo Oliveira.

*(Assinado digitalmente)*

Marcos Aurélio Pereira Valadão - Presidente em exercício

*(Assinado digitalmente)*

Gustavo Lian Haddad – Relator

*(Assinado digitalmente)*

Marcelo Oliveira – Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Marcos Aurélio Pereira Valadão (Presidente em exercício), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Alexandre Naoki Nishioka (suplente convocado), Marcelo Oliveira, Manoel Coelho Arruda Junior, Gustavo Lian Haddad, Maria Helena Cotta Cardozo e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira. Ausentes, momentaneamente, os Conselheiros Elias Sampaio Freire e Susy Gomes Hoffmann.

## Relatório

Em face da Universidade do Sul de Santa Catarina foi lavrado Auto de Infração de fls. 01/704, em razão da não inclusão nas Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP) da totalidade dos fatos geradores de contribuições previdenciárias.

A Segunda Turma Ordinária da Terceira Câmara da Segunda Seção de Julgamento, ao apreciar o recurso voluntário interposto pela contribuinte, exarou o acórdão nº 2302-00.928, que se encontra às fls. 784/788 e cuja ementa é a seguinte:

*“ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS*

*Data do fato gerador: 29/11/2006*

*IMUNIDADE. ISENÇÃO. DIREITO AO RECONHECIMENTO. DISCUSSÃO EM AUTOS PRÓPRIOS.*

*Direito ao reconhecimento da imunidade não será objeto de conhecimento por este Colegiado, pois já se tornou definitiva no âmbito administrativo, tendo sido discutida nos autos que promoveram o cancelamento da isenção. Caso se possibilitasse tal discussão, na verdade estaríamos diante de um processo de revisão de acórdão. Na data de hoje há decisão definitiva que reconhece que a entidade não possui direito à isenção da cota patronal.*

*ESTAGIÁRIO. NÃO ATENDIMENTO À LEI ESPECÍFICA. ENQUADRAMENTO COMO SEGURADO EMPREGADO.*

*A contratação de estagiários deve observar a lei específica, no caso a Lei n.º 6.494. A não observância dos dispositivos legais, forçosamente faz o enquadramento do segurado ser realizado como empregado, nos termos da Lei n.º 8.212.*

*RETROATIVIDADE BENIGNA. GFIP. MEDIDA PROVISÓRIA N.º 449. REDUÇÃO DA MULTA.*

*As multas em GFIP foram alteradas pela Medida Provisória n.º 449 de 2008, sendo benéfica para o infrator. Foi acrescentado o art. 32-A à Lei n.º 8.212. Conforme previsto 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 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.”*

A anotação do resultado do julgamento indica que a turma, por unanimidade de votos, deu provimento parcial ao recurso para que a multa seja calculada nos termos do

artigo 32-A, inciso I, da Lei nº 8.212/1991, com a redação que lhe foi dada pela Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941.

Intimada do acórdão em 29/09/2009 (fls. 797), a Fazenda Nacional interpôs recurso especial de fls. 799/806, por meio do qual pleiteia a reforma do v. acórdão recorrido para que seja determinada a aplicação no presente caso da multa constante do artigo 35-A, da Lei 8.212/91, nos termos do acórdão nº 2401-00.127 indicado como paradigma.

Ao Recurso Especial da Procuradoria da Fazenda Nacional foi dado seguimento, conforme Despacho nº 2300-316/2012, de 23/05/2012 (fls. 811/811v)

Regularmente intimada do acórdão e da admissão do recurso especial da Fazenda Nacional, a contribuinte interpôs recurso especial em 24/07/2012 (fls. 865/926) e apresentou suas contrarrazões ao recurso especial (fl. 817/864).

Ao recurso especial da contribuinte foi negado seguimento por ausência de divergência entre os acórdãos paradigmas apresentados e o v. acórdão recorrido conforme Despacho de 25/02/2013 (fls. 913/917).

É o Relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Gustavo Lian Haddad, Relator

Analiso, inicialmente, a admissibilidade do Recurso Especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional.

Como se verifica dos autos, o recurso foi interposto em razão da divergência entre o v. acórdão recorrido e o acórdão nº 2401-00.127. O acórdão paradigma encontra-se assim ementado:

*“(…) 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.” (AC 2401-00.127)*

Examinando o acórdão paradigma verifica-se constar do voto condutor:

*“Entretanto, no que tange ao cálculo da multa, é necessário tecer algumas considerações, face à edição da recente Medida Provisória nº 449/2008.*

*A citada MP alterou a sistemática de cálculo de multa por infrações relacionadas a GFIP.*

*Para tanto, a MP 449/2008, inseriu o art. 32-A, o qual dispõe o seguinte:*

*(…)*

*Entretanto, a MP 449/2008, também acrescentou o art. 35-A que dispõe o seguinte:*

*‘Art. 35-A – Nos casos de lançamento de ofício relativo às contribuições referidas no art. 35, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei 9.430, 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.”*

Verifico, no acórdão paradigma, que ele determina a aplicação, em situação semelhante à dos presentes autos, do previsto no art. 35-A da Lei nº 8.212/91 (e não do art. 32-A como fez o acórdão recorrido).

Entendo, portanto, caracterizada a divergência de interpretação, razão pela qual conheço do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional.

Entendo que com o advento da Lei n. 11.941/2009 a multa pelo descumprimento de dever de apresentar corretamente a GFIP passou, por força da irretroatividade benigna, a ser regida pelo artigo 32-A da Lei n. 8.212/1991, e não mais pelo antigo parágrafo 6º, não assistindo razão à Recorrente.

Tal entendimento se aplica ainda que tenha havido, como no caso presente, exigência de contribuição previdenciária formalizada em NFLD relativa ao mesmo período.

Neste diapasão, não compartilho do entendimento que passei a denominar de “cesta de multas”, segundo o qual a multa por descumprimento de obrigação acessória, lançada no presente auto de infração, deveria ser somada à multa por falta de recolhimento da contribuição, lançada na NFLD, para fins de comparação coma multa de ofício prevista no art. 44 da Lei n. 9.430.

Transcrevo a seguir o voto vencedor do I. Conselheiro Gonçalo Bonet Allage, nos autos do Processo nº 36378.002129/2006-15, cujos fundamentos adoto, *verbis*:

*“A ausência de apresentação da GFIP, bem como sua entrega com atraso, com incorreções ou com omissões, constituem violação à obrigação acessória prevista no artigo 32, inciso IV, da Lei nº 8.212/91 e sujeita o infrator à multa prevista na legislação previdenciária.*

*Isso é inquestionável.*

*Com o advento da Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, entendo que a penalidade para tal infração, a qual até então constava do § 5º, do artigo 32, da Lei nº 8.212/91, passou a estar prevista no artigo 32A da Lei nº 8.212/91.*

*Segundo penso, ainda que o contribuinte tenha pago integralmente as contribuições previdenciárias devidas, estará sujeito à penalidade pela ausência de apresentação ou pela entrega com omissões ou com incorreções da GFIP (artigo 32A da Lei nº 8.212/91).*

*Por outro lado, a regra do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 (citada no artigo 35A da Lei nº 8.212/91) tem outra conotação, qual seja, as multas nele previstas incidem em razão da falta de pagamento ou, quando sujeito a declaração, pela falta ou inexatidão da declaração, aplicando-se apenas ao valor que não foi declarado e nem pago.*

*A redação do artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96, é a seguinte:*

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:*

*I – de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;*

*(Grifei)*

*Portanto, a regra do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 é aplicável apenas na hipótese de haver tributo não pago, ao passo que a multa do artigo 32A da Lei nº 8.212/91 incide ainda que não existam diferenças de contribuições previdenciárias a serem pagas.*

*Parece-me ser escorreito afirmar que a DCTF tem finalidade exclusivamente fiscal, diferentemente do caso da multa prevista no artigo 32A, em que independentemente do pagamento/recolhimento da contribuição previdenciária, o que se pretende é que, o quanto antes (daí a gradação em razão do decurso do tempo), o sujeito passivo preste as informações à Previdência Social, sobretudo os salários de contribuição percebidos pelos segurados. São essas informações que viabilizam a concessão dos benefícios previdenciários. Quando o sujeito passivo é intimado para entregar a GFIP, suprir omissões ou efetuar correções, o fisco já tem conhecimento da infração e, portanto, já poderia autuá-lo, mas isso não resolveria um problema extrafiscal: as bases de dados da Previdência Social não seriam alimentadas com as informações corretas e necessárias para a concessão dos benefícios previdenciários.*

*Sob minha ótica, a penalidade lançada contra a contribuinte (§5º, do artigo 32, da Lei nº 8.212/91) restou substituída pela multa prevista no artigo 32A da Lei nº 8.212/91.*

*Diante do exposto, na parte não atingida pela decadência, voto no sentido de que se calcule a penalidade devida pela*

*contribuinte de acordo com a regra do artigo 32A da Lei nº 8.212/91.”*

Ante o exposto, encaminho meu voto no sentido de conhecer do recurso especial interposto pela Recorrente para, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

*(Assinado digitalmente)*

Gustavo Lian Haddad

## Voto Vencedor

Conselheiro Marcelo Oliveira, Designado

Com todo respeito ao nobre relator, divirjo de suas conclusões.

Como bem salientado nos autos, ocorreu alteração do cálculo da multa para esse tipo de infração pela Medida Provisória n.º 449/2008, convertida na Lei n.º 11.941/2009, com o surgimento do Art. 35-A na Lei 8.212/1991.

O Código Tributário Nacional (CTN) determina aplicação retroativa da Lei.

### CTN:

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

(...)

*II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:*

(...)

*c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.*

Antes da alteração legislativa os sujeitos passivos – em caso de descumprimentos de obrigações acessória e principal – eram punidos com duas multas de ofício.

Com a mudança da legislação, descumprimentos de obrigações acessória e principal acarretam a penalidade em uma multa de ofício.

Portanto, deve o órgão responsável pelo cumprimento da decisão recalculer o valor da penalidade, posto que o critério atual – que possui padrão único de 75 % (setenta e cinco por cento) – pode ser mais benéfico para a recorrente, em comparação as multas de ofício contidas em autuações por descumprimento de obrigações principais e acessórias aplicadas antes da alteração legislativa.

Conseqüentemente, para tanto, deve-se comparar a multa constante dos autos com a resultante do cálculo da multa expressa no I, art. 44, da Lei n.º 9.430/1996, como determina o Art. 35-A da Lei 8.212/1991, deduzidas as multas aplicadas nos lançamentos correlatos e - caso seja mais benéfico à recorrente - utilizar esse valor.

**CONCLUSÃO:**

Em razão do exposto, voto em DAR PROVIMENTO ao recurso da Procuradoria, nos termos do voto.

*(Assinado digitalmente)*

Marcelo Oliveira