



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 15504.011269/2008-83  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2402-010.321 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 12 de agosto de 2021  
**Recorrente** RIO RANCHO AGROPECUÁRIA S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004

PREVIDENCIÁRIO. INFRAÇÃO. GFIP - OMISSÃO ou PREENCHIMENTO INCORRETO DE CAMPOS (CFL 69).

A apresentação de GFIP com erro e omissão de informações, em relação aos dados não relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária, constitui infração à Legislação Previdenciária.

**REPRODUÇÃO DOS ARGUMENTOS DA IMPUGNAÇÃO**

Reproduzir os argumentos apresentados em sede de impugnação. Não enfrentar a decisão recorrida. Disposto no artigo 57, §3º do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso voluntário, não se conhecendo da alegação quanto à aplicação da multa mais benéfica, por falta de interesse recursal, nos termos do voto do relator, e, na parte conhecida do recurso, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rafael Mazzer de Oliveira Ramos - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Denny Medeiros da Silveira (Presidente), Márcio Augusto Sekeff Sallem, Gregório Rechmann Júnior, Francisco Ibiapino Luz, Ana Cláudia Borges de Oliveira, Marcelo Rocha Paura (suplente convocado), Renata Toratti Cassini e Rafael Mazzer de Oliveira Ramos.

Fl. 2 do Acórdão n.º 2402-010.321 - 2ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 15504.011269/2008-83

## Relatório

Por transcrever a situação fática discutida nos autos, integro o relatório do Acórdão n.º 02-23.497, da 9ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Belo Horizonte/BH (DRJ/BHE) (fls. 110-119):

### Relatório

O Auto de Infração - AI em pauta, conforme relatório fiscal da infração de fl. 14, foi lavrado por ter a empresa em epígrafe declarado em Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP) das competências de 01/2004 a 12/2004, informação inexata no campo FPAS. Informou o FPAS 515 para o estabelecimento CNPJ 22.619.217/0001-17, quando deveria ser o 604.

Esta conduta caracterizou infração à Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991, artigo 32, inciso IV, parágrafo 6º, combinado com o Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048, de 06 de maio de 1999, artigo 225, inciso IV e parágrafo 4º.

Em decorrência da infração foi aplicada a penalidade prevista no artigo 32, parágrafo 6º, da Lei n. 8.212/91 c/c artigo 284, inciso III e art. 373 do Regulamento da Previdência Social, no valor de R\$752,88, conforme descrito no mesmo Relatório de fl. 14.

Cientificada da autuação, a empresa apresenta a impugnação de fls. 18/32, acompanhada dos documentos de fls. 33/83, argumentando, em síntese, o que se segue.

Alega que a Fiscalização ignorou completamente o fato de não ser devida a exigência dessa contribuição sobre bens ou produtos industrializados em larga escala, como é o caso em tela, mas, apenas e tão-somente, sobre a produção rural que envolva industrialização em caráter rudimentar.

Salienta que as receitas sobre as quais a Fiscalização fez incidir as contribuições são típicas de produção de bens industrializados, pois são oriundas da produção de carvão vegetal obtido através de processos e técnicas produtivas diferenciadas, bem como de produção de madeiras cerradas de corte especial para venda no exterior.

Ressalta que a produção do carvão vegetal e das madeiras cerradas com cortes especiais é feita em caráter eminentemente empresarial, o que faz com que os bens produzidos sejam considerados bens industrializados e não simples produtos rurais. Enfatiza que tais bens encontram-se arrolados na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, nas posições NCM 44.02 e 44.07. Reporta-se ao artigo 46 do CTN e ao artigo 4º, inciso II, do Decreto n.º 4.544 - Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados - RIPI.

Colaciona aos autos ementa de decisão judicial, alegando ser pacificado nos tribunais que a regra prevista no artigo 22-A da Lei n.º 8.212/91 não se aplica ao produtor de madeira para industrialização própria, como ocorre no caso da empresa, em que opera o beneficiamento da madeira para transformá-la em carvão e em madeira cerrada.

Requer a declaração de nulidade deste auto de infração.

Apresenta em 06/04/2009, aditamento à impugnação, pleiteando a aplicação da regra do artigo 32-A, acrescido à Lei n.º 8.212/91 pela Medida Provisória n.º 449/08, ao caso em comento, por considerar a multa estabelecida neste dispositivo menos severa que a prevista à época da lavratura.

Em julgamento pela DRJ/BHE, por unanimidade, julgou improcedente a impugnação, conforme ementa abaixo:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004

PREVIDENCIÁRIO. INFRAÇÃO. GFIP - OMISSÃO ou PREENCHIMENTO INCORRETO DE CAMPOS.

A apresentação de GFIP com erro e omissão de informações, em relação aos dados não relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária, constitui infração à Legislação Previdenciária.

ATO NÃO DEFINITIVAMENTE JULGADO. LEI NOVA. RETROATIVIDADE BENIGNA.

A lei aplica-se a fato pretérito quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

APLICAÇÃO DA MULTA MENOS SEVERA. MOMENTO DA COMPARAÇÃO.

A comparação das multas para verificação e aplicação da mais benéfica somente poderá operacionalizar-se quando a liquidação do crédito for postulada pelo contribuinte.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Intimada, a Contribuinte interpôs recurso voluntário (fls. 123-140), no qual protestou pela reforma da decisão.

Oportuno, destaco o Despacho de Encaminhamento (fl. 143), no qual afirmou a não localização do AR de intimação do acórdão e, em razão do previsto no artigo 26, § 5º, da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, entendeu-se pela tempestividade do recurso voluntário.

Sem contrarrazões.

Quando do julgamento por este Conselho, antes de adentrar ao mérito, converteu o julgamento em resolução para apurar eventual parcelamento do débito em questão. Tanto na Informação Fiscal (fls. 155-156), quanto na manifestação da Contribuinte (fl. 163), afirmou-se não ter ocorrido à adesão ao parcelamento.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Rafael Mazzer de Oliveira Ramos, Relator.

### **Da Admissibilidade do Recurso Voluntário**

O recurso voluntário (fls. 123-140) é tempestivo. Todavia dele conhecerei em parte. Explico.

Antes do julgamento pela DRJ, a Contribuinte Recorrente apresentou petição (fls. 104-109) no qual protestou pela aplicabilidade da multa mais benéfica, conforme Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009.

E, no julgamento a DRJ acatou tal aplicabilidade, dispondo assim:

c) A multa de ofício descrita na Lei 9.430/96, artigo 44, inciso I, possui percentual fixo de 75%. Contudo, tal alíquota poderá ser reduzida nos termos do art. 6º da Lei nº 8.218,

de 29 de agosto de 1991, na redação dada pela Lei 11.941/09, abaixo transcrito, também em virtude da possibilidade de pagamento ou parcelamento da dívida.

*Art. 6º. Ao sujeito passivo que, notificado, efetuar o pagamento, a compensação ou o parcelamento dos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, inclusive das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, será concedido redução da multa de lançamento de ofício nos seguintes percentuais:*

*I - 50% (cinquenta por cento), se for efetuado o pagamento ou a compensação no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data em que o sujeito passivo foi notificado do lançamento;*

*II - 40% (quarenta por cento), se o sujeito passivo requerer o parcelamento no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data em que foi notificado do lançamento;*

*III - 30% (trinta por cento), se for efetuado o pagamento ou a compensação no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data em que o sujeito passivo foi notificado da decisão administrativa de primeira instância; e*

*IV- 20% (vinte por cento), se o sujeito passivo requerer o parcelamento no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data em que foi notificado da decisão administrativa de primeira instância.*

*§ 1º. No caso de provimento a recurso de ofício interposto por autoridade julgadora de primeira instância, aplica-se a redução prevista no inciso III do caput deste artigo, para o caso de pagamento ou compensação, e no inciso IV do caput deste artigo, para o caso de parcelamento.*

*§ 2º. A rescisão do parcelamento, motivada pelo descumprimento das normas que o regulam, implicará restabelecimento do montante da multa proporcionalmente ao valor da receita não satisfeita e que exceder o valor obtido com a garantia apresentada.*

Ante os dispositivos transcritos, é imperioso destacar que, durante a fase do contencioso administrativo, não há como se determinar a multa mais benéfica. Pela dicção do artigo 35 acima, a multa de mora que acompanha a obrigação principal continua a ser majorada pelo sistema de cobrança nos percentuais ali disciplinados, assim como a multa estabelecida pelo artigo 44 da Lei nº 9.430/96 sujeita-se a redução conforme o momento da liquidação do crédito. Destarte, somente será possível a definição do cálculo quando a liquidação for postulada pelo contribuinte.

Desse modo, conclui-se que a comparação das multas para verificação e aplicação da mais benéfica, em atenção ao determinado no artigo 106 do CTN, somente poderá operacionalizar-se quando o contribuinte manifestar sua intenção de liquidar o crédito, devendo ser considerados todos os processos conexos (neste caso, os de comprot 15504.011270/2008-16, 15504011267/2008-94 e 15504.011269/2008-83) na comparação da multa mais benéfica, conforme recomendado pelo Parecer PGFN/CAT nº 433/2009.

Por todo o exposto, voto no sentido de considerar a impugnação improcedente e de manter o crédito tributário, devendo ser efetivados o cálculo e a aplicação da multa mais benéfica ao contribuinte no momento em que postulada a liquidação do crédito.

Ainda, com relação ao montante da multa aplicada, a decisão de primeira instância adotou posicionamento correto, tal como sumulado neste CARF:

*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 n.º 449, de 2008, convertida na Lei n.º 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 n.º 9.430, de 1996.

Agora em recurso voluntário, a Contribuinte protesta pela aplicação da legislação já deferida no acórdão, razão pela qual não conheço desta matéria.

### Do Mérito

No presente caso, verificou-se que nas GFIP apresentadas no período de 01/01/2004 a 31/12/2004, não se encontravam incluídas as remunerações dos segurados empregados e contribuintes individuais, o que constituiu na infração ao artigo 32, inciso IV, § 6º, da Lei n.º 8.212, de julho de 1991, como destaque:

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

I - preparar folhas-de-pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pelo órgão competente da Seguridade Social;

II - lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos;

III - prestar ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS e ao Departamento da Receita Federal-DRF todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis de interesse dos mesmos, na forma por eles estabelecida, bem como os esclarecimentos necessários à fiscalização.

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. [\(Inciso acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97\).](#)

(...)

§ 6º. A apresentação do documento com erro de preenchimento nos dados não relacionados aos fatos geradores sujeitará o infrator à pena administrativa de cinco por cento do valor mínimo previsto no art. 92, por campo com informações inexatas, incompletas ou omissas, limitadas aos valores previstos no § 4º.

Considerando que as razões trazidas no recurso voluntário são iguais àquelas que constam da peça impugnatória (fls. 20-34), razão pela qual, em vista do disposto no § 3º do art. 57 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF n.º 343/2015 – RICARF, estando as conclusões alcançadas pelo órgão julgador de primeira instância em consonância com aquelas perfilhadas por este relator, não tendo sido apresentadas novas razões de defesa e/ou novos documentos perante a segunda instância administrativa, adoto os fundamentos da decisão recorrida, mediante transcrição do inteiro teor de seu voto condutor:

No presente caso, filio-me ao entendimento da DRJ de origem, que assim dispõe:

## Voto

A impugnação foi apresentada com observância dos requisitos legais. Assim dela toma-se conhecimento.

A Lei n. 8.212, de 1991, antes da revogação do parágrafo 6º do seu artigo 32 trazida pela Medida Provisória n. 449, de 03/12/2008, publicada no DOU em 04/12/2008, era clara ao exigir que a empresa apresentasse à Previdência Social a Guia de Recolhimento de FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP) contendo todos os dados correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias. Assim dispunha:

*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.*

*(...)*

*§ 6º A apresentação do documento com erro de preenchimento nos dados não relacionados aos fatos geradores sujeitará o infrator à pena administrativa de cinco por cento do valor mínimo previsto no art. 92, por campo com informações inexatas, incompletas ou omissas, limitadas aos valores previstos no § 4º.*

*(...).*

Com o advento dessa Medida Provisória e o acréscimo à referida Lei do artigo 32-A, a obrigação acessória em tela passou a ser disciplinada nos seguintes termos:

*Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do art. 32 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: [\(Incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008\)](#)*

*I - de dois por cento ao mês-calendário ou fração, incidente 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 vinte por cento, observado o disposto no § 3º; e [\(Incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008\)](#)*

*II - de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de dez informações incorretas ou omitidas. [\(Incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008\)](#)*

*§ 1º Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso I do caput, 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, as multas serão reduzidas: [\(Incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008\)](#)*

*I - à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou [\(Incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008\)](#)*

*II - a setenta e cinco por cento, se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação. [\(Incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008\)](#)*

*§ 3º A multa mínima a ser aplicada será de: [\(Incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008\)](#)*

*I - R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e [\(Incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008\)](#)*

*II - R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos. [\(Incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008\)](#)*

Pela inobservância dessa obrigação, a empresa em questão teve contra si a lavratura do presente auto de infração, na data de 25/06/2008.

A empresa impugna a autuação, nos mesmos termos apresentados nos autos das obrigações principais, pretendendo a desconstituição da lavratura, sob o argumento de que não pode haver incidência de contribuições sociais sobre receitas decorrentes da comercialização de produtos rurais industrializados, obtidos em larga escala, por meio de técnicas produtivas avançadas.

Não se pode atribuir razão à Impugnante pelos fundamentos expostos no voto proferido nos autos das obrigações principais que, por ora, reproduzo neste.

*A Fiscalização, de acordo com a atividade econômica exercida pela Impugnante, enquadrou-a na tabela do Fundo de Previdência e Assistência Social - FPAS, código 744, próprio de produtor rural pessoa jurídica e de agroindústria, sendo devida, por qualquer um desses, a contribuição sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural.*

*A natureza rural da atividade desenvolvida pela empresa não é ponto controverso da lide instaurada. Mesmo porque, do Estatuto Social acostado aos autos depreende-se que, dentre os objetos da sociedade, figuram a exploração da atividade de agropecuária em geral, o florestamento e reflorestamento, o beneficiamento de madeira nos mercados internos e externos, a produção e comercialização de carvão vegetal de madeira nativa e/ou proveniente de floresta plantada.*

*E, em sua peça impugnatória, a empresa afirma ter "...tão somente promovido o beneficiamento/industrialização da madeira extraída para produção de carvão e de madeira cerrada, consoante art. 4º, II do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados - RIPI,..."*

*Assim sendo, o cerne da questão suscitada pela impugnante é saber se o carvão vegetal e a madeira cerrada, em razão das técnicas produtivas de cunho industrial utilizadas, são considerados produtos rurais, sendo a receita de suas comercializações base de cálculo para as contribuições lançadas ou não.*

*A legislação previdenciária, ao tratar do conceito de produção rural, dispõe que, na modalidade, estão compreendidos os produtos de origem animal ou vegetal, em estado natural ou submetidos a processos de beneficiamento ou de industrialização rudimentar, bem como os subprodutos e os resíduos obtidos por esses processos.*

*Ao definir beneficiamento, o conceitua como a primeira modificação ou o preparo dos produtos de origem animal ou vegetal, por processos simples ou sofisticados, para posterior venda ou industrialização, sem lhes retirar a característica original, assim compreendidos, entre outros, os processos de lavagem, limpeza, descascamento, secagem e lenhamento.*

*Conceituou industrialização rudimentar como o processo de transformação do produto rural, que altera-lhe as características originais, tais como a pasteurização, o resfriamento, a fermentação, o carvoejamento, o cozimento, a destilação, a moagem, a torrefação, a cristalização, a fundição, entre outros similares.*

*À luz desses conceitos, a madeira, nativa ou plantada, que tenha sofrido ou não o processo de beneficiamento, bem como o carvão vegetal são produtos rurais e,*

*como tais, respeitados os requisitos legais da substituição tributária, sobre a receita proveniente de suas comercializações incidem as contribuições em tela.*

*Vale destacar que o conceito de industrialização rudimentar não deve ser entendido sob a ótica do produto objeto da industrialização, mas sim, em razão da natureza do produtor que a realiza. Se realizada por produtor rural pessoa jurídica, quando os trabalhadores empregados na atividade econômica atuam de forma não segmentada desde a produção até a elaboração final do produto, a industrialização será rudimentar.*

*Assim, as técnicas utilizadas em um processo produtivo, ainda que propiciem uma produção em larga escala, de cunho eminentemente empresarial, como as alegadas pela Impugnante, não desnaturam o caráter rudimentar da industrialização, quando esta é realizada de forma não segmentada, sem departamentos, divisões ou setores rural e industrial distintos.*

*Quanto a madeira comercializada, que segundo a Impugnante é proveniente de mata nativa ou plantada, o preparo ou primeira modificação para colocá-la na forma cerrada e' resultante do procedimento de beneficiamento, como se pode perceber pelo conceito descrito acima.*

*A alegação da Impugnante, portanto, de que o carvão vegetal e a madeira cerrada não são produtos rurais e sim produtos industrializados, sujeito à cobrança do IPI e não de contribuições sociais não procede.*

*No que se refere à menção feita pela Impugnante de que a receita obtida é advinda de venda no exterior da madeira cerrada, há que se ressaltar a ausência nos autos de qualquer prova nesse sentido.*

*Isto posto, considero que os argumentos da defesa não são capazes de ensejar nenhum reparo no feito fiscal.*

A Impugnante nada menciona em sua defesa, tampouco traz qualquer prova acerca da correção da falta apurada.

Desta feita, a lavratura revela-se legítima, em consonância com os ditames legais e o crédito dela decorrente deve ser mantido, visto que os argumentos ofertados pela Impugnante não foram capazes de alterar, modificar ou extinguir o feito fiscal.

No tocante ao pedido para que se aplique ao caso a regra do artigo 32-A da Lei n.º 8.212, de 1991, há, de fato, que se atentar para a alteração havida no ordenamento jurídico com o advento da Medida Provisória 449, em vigor desde 04/12/2008, convertida na Lei n.º 11.941, de 27 de maio de 2009.

O novo diploma legal revogou, dentre outros dispositivos, o § 5º do artigo 32 da Lei 8.212/1991, alterou a redação do artigo 35 e acrescentou-lhe os artigos 32-A e 35-A, passando a aplicar-se a multa prevista no artigo 44, 1 da Lei 9.430/96 nos casos em que haja lançamento de ofício de contribuições não pagas e não declaradas em GFIP.

Considerando-se as disposições contidas no artigo 106, II, "c" do Código Tributário Nacional - CTN, mostra-se necessária a análise comparativa da multa aplicada – em conformidade com a legislação vigente à época da autuação - com a multa prevista nos dispositivos legais atualmente em vigor, devendo prevalecer aquele mais favorável ao sujeito passivo.

Com a edição do novo diploma, estabeleceu-se dois regimes jurídicos atinentes à aplicação de multa aos débitos previdenciários: o regime anterior à MP 449/2008 e o regime posterior à MP 449/2008. Para os fatos geradores ocorridos após a edição da Medida Provisória é indubitável a aplicação do novo regime. Todavia, para os fatos geradores ocorridos em período anterior a sua vigência, para que se estabeleça a legislação mais benéfica ao contribuinte, cumpre analisar quais as penalidades vigentes antes da MP 449/2008 e as estabelecidas após, comparando-se caso a caso, qual o regime jurídico mais benéfico, se o anterior ou posterior à modificação.

No regime anterior à edição da MP 449/2008, quando a infração cometida pelo contribuinte era composta da ausência de declaração em GFIP somada ao não recolhimento das contribuições, existiam duas punições a saber:

1) uma pela não declaração, que ensejava auto de infração por descumprimento de obrigação acessória com fundamento no art. 32 inciso IV e § 5º da Lei 8.212/1991 na redação da Lei 9.528/97; e

2) multa pelo não cumprimento da obrigação principal no tempo oportuno, com fundamento no an. 35 da Lei 8.212/1991 com a redação da Lei 9.876/99, além, por certo, do recolhimento do valor referente à própria obrigação principal.

No regime estabelecido pela MP 449/2008, esta mesma infração ficou sujeita a multa de ofício prevista no art. 44 da Lei 9.430/96 com a redação da Lei 11.488/2007. Ou seja, a situação descrita, que antes acarretava a lavratura de, no mínimo, dois autos de infração (um por descumprimento da obrigação acessória e outro com as contribuições não recolhidas, acrescidas da multa devida) passou a ser abordada através de um único dispositivo, que remete a aplicação da multa de ofício.

No caso em análise, observa-se que na mesma ação fiscal foram efetuados quatro lançamentos de ofício: dois decorrentes do não recolhimento de obrigação principal, oriundos de contribuições não declaradas em GFIP, e dois pelo descumprimento da obrigação acessória.

Dos lançamentos das obrigações principais, tem-se os autos de infração debcad n.º 37.141.349-4, comprot 15504.011270/2008-16 (contribuições relativas à parte da empresa e ao SAT/RAT) e debcad n.º 37.141.350-8, comprot 15504.011271/2008-52 (contribuições destinadas ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural).

Os lançamentos pelo descumprimento de obrigações acessórias compreendem o auto de infração debcad n.º 37.141.347-8, comprot 15504.011267/2008-94 (art. 32, IV, § 5º da Lei n.º 8.212/91) e este, ora analisado, debcad n.º 37.141.348-6, comprot 15504011269/2008-83, lavrado com fundamento no artigo 32, IV, § 6º da Lei n.º 8.212, de 1991.

Ante a sistemática legal ora vigente e pelo entendimento exposto no Parecer PGFN/CAT n.º 433, de 2009, o cotejo da multa aplicada neste Auto de Infração, somada às multas exigidas nos autos de infração comprot 15504.011270/2008-16 e comprot 15504.011267/2008-94, deve ser feito com a penalidade prevista no artigo 44, I, da Lei 9.430/96, a fim de que prevaleça a multa mais benéfica ao contribuinte.

De forma a facilitar, transcrevo, abaixo, a legislação anterior e a atual, para a devida comparação:

a) Normas aplicáveis antes da vigência da MP 449/2008 (redação anterior da Lei 8.212/1991):

Obrigação Principal

Lei 8.212/91

**Art. 35.** Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadados pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos:

(...)

*II - para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento:*

*a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação;*

*b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação;*

*c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS;*

d) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa;

III - para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa:

a) sessenta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento;

b) setenta por cento, se houve parcelamento;

c) oitenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito não foi objeto de parcelamento;

d) cem por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito foi objeto de parcelamento.

#### Obrigação acessória

Lei nº 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.

§ 4º A não apresentação do documento previsto no inciso IV, independentemente do recolhimento da contribuição, sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente a multa variável equivalente a um multiplicador sobre o valor mínimo previsto no art. 92, em função do número de segurados, conforme quadro abaixo:

0 a 5 segurados-1/2 valor mínimo

6 a 15 segurados-1 x o valor mínimo

16 a 50 segurados-2 x o valor mínimo

51 a 100 segurados-5 x o valor mínimo

101 a 500 segurados-10 x o valor mínimo

501 a 1000 segurados-20 x o valor mínimo

1001 a 5000 segurados-35 x o valor mínimo

acima de 5000 segurados-50 x o valor mínimo

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

§ 6º A apresentação do documento com erro de preenchimento nos dados não relacionados aos fatos geradores sujeitará o infrator à pena administrativa de cinco por cento do valor mínimo previsto no art. 92, por campo com informações inexatas, incompletos ou omissas, limitadas aos valores previstos no § 4º.

#### **b) Normas aplicáveis depois da vigência da MP 449/2008:**

A Lei nº 8.212, de 1991, passa a vigorar com as seguintes alterações:

Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei no 9.430, de 1996.

Lei 9.430/96 (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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;*

c) A multa de ofício descrita na Lei 9.430/96, artigo 44, inciso I, possui percentual fixo de 75%. Contudo, tal alíquota poderá ser reduzida nos termos do art. 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, na redação dada pela Lei 11.941/09, abaixo transcrito, também em virtude da possibilidade de pagamento ou parcelamento da dívida.

*Art. 6º. Ao sujeito passivo que, notificado, efetuar o pagamento, a compensação ou o parcelamento dos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, inclusive das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, será concedido redução da multa de lançamento de ofício nos seguintes percentuais:*

*I - 50% (cinquenta por cento), se for efetuado o pagamento ou a compensação no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data em que o sujeito passivo foi notificado do lançamento;*

*II - 40% (quarenta por cento), se o sujeito passivo requerer o parcelamento no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data em que foi notificado do lançamento;*

*III - 30% (trinta por cento), se for efetuado o pagamento ou a compensação no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data em que o sujeito passivo foi notificado da decisão administrativa de primeira instância; e*

*IV - 20% (vinte por cento), se o sujeito passivo requerer o parcelamento no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data em que foi notificado da decisão administrativa de primeira instância.*

*§ 1º. No caso de provimento a recurso de ofício interposto por autoridade julgadora de primeira instância, aplica-se a redução prevista no inciso III do caput deste artigo, para o caso de pagamento ou compensação, e no inciso IV do caput deste artigo, para o caso de parcelamento.*

*§ 2º. A rescisão do parcelamento, motivada pelo descumprimento das normas que o regulam, implicará restabelecimento do montante da multa proporcionalmente ao valor da receita não satisfeita e que exceder o valor obtido com a garantia apresentada.*

Ante os dispositivos transcritos, é imperioso destacar que, durante a fase do contencioso administrativo, não há como se determinar a multa mais benéfica. Pela dicção do artigo 35 acima, a multa de mora que acompanha a obrigação principal continua a ser majorada pelo sistema de cobrança nos percentuais ali disciplinados, assim como a multa estabelecida pelo artigo 44 da Lei nº 9.430/96 sujeita-se a redução conforme o momento da liquidação do crédito. Destarte, somente será possível a definição do cálculo quando a liquidação for postulada pelo contribuinte.

Desse modo, conclui-se que a comparação das multas para verificação e aplicação da mais benéfica, em atenção ao determinado no artigo 106 do CTN, somente poderá operacionalizar-se quando o contribuinte manifestar sua intenção de liquidar o crédito, devendo ser considerados todos os processos conexos (neste caso, os de comprot 15504.011270/2008-16, 15504.011267/2008-94 e 15504.011269/2008-83) na comparação da multa mais benéfica, conforme recomendado pelo Parecer PGFN/CAT nº 433/2009.

Por todo o exposto, voto no sentido de considerar a impugnação improcedente e de manter o crédito tributário, devendo ser efetivados o cálculo e a aplicação da multa mais benéfica ao contribuinte no momento em que postulada a liquidação do crédito.

Assim, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

### **Conclusão**

Assim, voto no sentido de conhecer em parte o recurso voluntário, não conhecendo da aplicação da multa mais benéfica em razão da falta de interesse recursal e, na parte conhecida negar provimento.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Mazzer de Oliveira Ramos