



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

Processo nº	19311.720056/2011-60
Recurso nº	Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº	9202-003.720 – 2ª Turma
Sessão de Matéria	28 de janeiro de 2016
Recorrente	CP
Interessado	FAZENDA NACIONAL E JUNDIAÍ CARGAS LTDA ME OS MESMOS

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL E ACESSÓRIA.
APLICAÇÃO DE PENALIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA.

O artigo 35, da Lei 8212/91 na redação dada pela Lei 11.941/09 determina que nos casos em que se trate de tributo constituído (lançado e recolhido em atraso) aplicar-se-á o artigo 61 da Lei 9430/96. Enquanto que o artigo 35-A esclarece que, nos casos de tributos cujo lançamento ocorreu de ofício, deve ser aplicado o comando legal do art. 44 da mesma Lei 9430/96. O caso em apreço não discute débitos de tributos lançados e não pagos, mas sim de lançamento de ofício realizado pela Receita Federal, desse modo o artigo 61 da Lei 9430/96, não guarda aplicabilidade com o presente processo, importando tão somente nesse caso o artigo 44 da Lei 9430/96.

Recurso Especial Provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional. Vencidas as Conselheiras Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Patrícia da Silva e Maria Teresa Martinez Lopez que negavam provimento ao recurso.

(Assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente

(Assinado digitalmente)

Ana Paula Fernandes - Relatora

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, Gerson Macedo Guerra.

Relatório

O presente Recurso Especial trata de pedido de Uniformização de Jurisprudência motivado pela Fazenda Nacional, face ao acórdão 2403-001.683, proferido pela 4^a Câmara/ 3º Turma Ordinária/CARF.

A autuação foi assim apresentada no relatório do acórdão recorrido:

“Trata-se de Auto de Infração lavrado à constituição de crédito tributário previdenciário relativo às contribuições sociais devidas pela empresa à Seguridade Social, bem assim, ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incapacidade laborativa e riscos ambientais do trabalho – GILRAT (DEBCAD nº 37.297.9408), e contribuições devidas aos Terceiros FNDE salário educação, Sesi, INCRA, SEBRAE, SEST e SENAT (DEBCAD nº 37.297.9416), incidente sobre a remuneração de segurados empregados e contribuintes individuais a serviço do contribuinte, relativamente ao período de 01/2008 a 12/2008. Segundo a fiscalização informa, o contribuinte não se encontra incluído no SIMPLES Nacional no período abrangido pelo lançamento, tendo informado ser optante na Guia de Recolhimento ao FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP, tendo procedido ao recolhimento apenas das contribuições devidas pelos segurados empregados e contribuintes individuais, deduzindo-se as cotas de salário família e valores de salário maternidade. Aduz que a base de cálculo utilizada para o lançamento se origina da GFIP apresentada pelo sujeito passivo, confirmadas pelas folhas de pagamento.

Em cumprimento ao disposto no artigo 106, inciso II, alínea “c” do Código Tributário Nacional – CTN foi aplicada a multa prevista no artigo 44 da Lei nº 9.430/96, pela inserção do artigo 35A na Lei nº 8.212/91 pela Lei nº 11.941/2009, em relação à competência 12/2008. Em

relação às competências 01/2008 a 11/2008 restou aplicada a multa de mora prevista no antigo artigo 35 da Lei nº 8.212/91.

O lançamento abrange os seguintes levantamentos: a) “FOLHA DE PAGAMENTO”, abrangendo o período de 01 a 11/2008, com aplicação de multa de mora em 24%; e, b) “FP – FOLHA DE PAGAMENTO”, abrangendo o período de 12/2008, com aplicação de multa de ofício de 75%. As contribuições da empresa à Seguridade Social, bem assim ao GILRAT estão abrangidas pelo Auto de Infração DEBCAD nº 37.297.9408, as contribuições devidas aos Terceiros, pelo Auto de Infração DEBCAD nº 37.297.9416.

Ainda, o lançamento abrange a imposição de penalidade pecuniária pelo descumprimento da obrigação acessória prevista no artigo 32, inciso IV e § 3º da Lei nº 8.212/91, pelo fato do contribuinte ter apresentado a GFIP no período de 01 a 10/2008 como optante pelo SIMPLES, não estando integrada a este sistema simplificado de pagamento de tributos federais.

Tal lavratura consta do Auto de Infração DEBCAD nº 37.297.9424. Por fim, houve a lavratura de lançamento relativo à imposição de penalidade pecuniária pelo descumprimento da obrigação acessória prevista no artigo 32, inciso IV da Lei nº 8.212/91 pelo fato do sujeito passivo ter informado incorretamente na GFIP da competência 11/2008 os códigos de pagamento, outras entidades, SIMPLES e RAT.

Tal autuação consta do Auto de Infração DEBCAD nº 37.297.3432. Inconformada com a decisão, a recorrente apresentou recurso voluntário, onde alega, em síntese, que:

- A decisão sobre sua exclusão do SIMPLES Nacional ocorreu em 23/09/2008 e que não foi comunicada da decisão;
- Recolheu os tributos como optante pelo SIMPLES Nacional;
- Multa confiscatória;
- Juros/SELIC;
- Tributação de verbas indenizatórias.”

A Decisão da Delegacia da Secretaria da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campinas, Acórdão 0534.993 da 6ª Turma, julgou a impugnação procedente em parte mantendo os créditos lançados por meio dos Autos de Infração nº 37.297.9408, 37.297.9416 e 37.287.9424, anulando o Auto de Infração DEBCAD nº 37.297.9432.

Desta decisão houve a interposição de **Recurso Voluntário**, sendo que o Acórdão prolatado pela Turma Ordinária acompanhou o voto do relator no sentido de conhecer do recurso, e no mérito, dar provimento parcial ao mesmo, **para que se recalcule o valor da**

multa por omissão de fatos geradores em GFIP (DEBCAD 37.297.9424), se mais benéfico ao contribuinte, de acordo com o disciplinado no art. 32-A da lei 8.212/91, na redação dada pela lei 11.941/2009 e para determinar o recalcular da multa de mora referente as DEBCAD 37.297.9408 e 37.297.9416 de acordo com o disposto no art. 35, "caput", da lei 8.212/91, na redação dada pela lei 11.941/2009

Da decisão fora interposto Recurso Especial por ambas as partes para a CSRF dentro do prazo legal, contudo, apenas o recurso interposto pela Fazenda Nacional foi admitido, visto que o Recurso interposto pelo contribuinte não observou os pressupostos necessários para seu conhecimento, sendo preliminarmente desconhecido.

Voto

Conselheira Ana Paula Fernandes

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto merece ser conhecido.

O recurso do Contribuinte é tempestivo, contudo não respeita os pressupostos de admissibilidade do Recurso Especial, no tocante a apresentação de acórdãos paradigmas, requisito fundamental para o conhecimento de recurso que visa uniformização jurisprudencial do Tribunal Administrativo Fiscal.

Desse modo, não conhecido o recurso do Contribuinte passo a análise do recurso da Fazenda Nacional.

Trata-se de Auto de Infração lavrado à constituição de crédito tributário previdenciário relativo às contribuições sociais devidas pela empresa à Seguridade Social, bem assim, ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incapacidade laborativa e riscos ambientais do trabalho – GILRAT (DEBCAD nº 37.297.9408), e contribuições devidas aos Terceiros FNDE salário educação, Sesi, INCRA, SEBRAE, SEST e SENAT (DEBCAD nº 37.297.9416), incidente sobre a remuneração de segurados empregados e contribuintes individuais a serviço do contribuinte, relativamente ao período de 01/2008 a 12/2008.

Na decisão recorrida, foi determinada a aplicação da multa do artigo 32-A, da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, caso esta seja mais benéfica à Contribuinte.

O caso em tela trata da aplicação da multa no Direito Tributário no transcurso do tempo, pugnando assim pela análise dos artigos que se aplicam ao tema em todas as suas redações legais. Para isso, segue abaixo o quadro sinótico, que demonstra um panorama da evolução legislativa que se aplica ao tema:

MULTA PELO NÃO PAGAMENTO

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 04/05/2016 por ANA PAULA FERNANDES, Assinado digitalmente em 04/05/2016 por ANA PAULA FERNANDES, Assinado digitalmente em 04/05/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO
Impresso em 20/05/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

LEI 8212/91	LEI 8212/91	LEI 8212/91
	redação Lei 9876/99	
redação original – recolhimento em atraso	lançamento de ofício	alterada MP 449/2008 convertida Lei 11.941/2009
Art. 35 - Multa 60% (máximo)	Art. 35 - Multa 50%	Art. 35 - Manda aplicar o art. 61 (débitos lançados mas recolhimento em atraso)
		Insere Art. 35-A - Manda aplicar art. 44 (lançamento de ofício)
		Art. 61 Lei 9430/96 - Multa 20% a 75%
		Art. 44 Lei 9430/96 - Multa 75%

MULTA PELO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA		
LEI 8212/91	LEI 8212/91	LEI 8212/91
redação original	redação Lei 9528/97	alterada MP 449/2008
Art. 32 - sem Multa	Art. 32, §5º - Multa 100%	Insere Art. 32-A - Multa 20% (limitada a)

Deixo de transcrever aqui a redação original (1991) dos artigos legais utilizados no acórdão recorrido, uma vez que esta redação não estava vigente na época da constituição do crédito tributário. Ela consta no quadro sinótico apenas para contextualização dos percentuais de multa instituídos pelo legislador no transcurso do tempo.

Os artigos da Lei nº 8.212, de 1991, com as alterações da Lei nº 9.528, de 1997, correspondem ao período em discussão nestes autos, vejamos seu texto:

“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 previdenciárias 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.

§ 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, incompletas ou omissas, limitadas aos valores previstos no § 4º.

§ 7º. A multa de que trata o § 4º sofrerá acréscimo de cinco por cento por mês calendário ou fração, a partir do mês seguinte àquele em que o documento deveria ter sido entregue.

(...)

Art. 35. Para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º e abril de 1997, sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas 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) doze por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação;
- b) quinze por cento, após o 15º dia do recebimento da notificação;
- c) vinte 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 – CRP;
- d) vinte e cinco por cento, após o 15º dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa.”

Observe-se que os presentes autos discutem duas infrações legais diversas, por meio de Auto de Infração (descumprimento de obrigação acessória) e de NFLD (descumprimento de obrigação principal), de modo que foram aplicadas duas multas, no contexto de lançamento de ofício.

Em casos como este a Câmara Superior de Recursos Fiscais vem firmando posicionamento de que ambos os artigos 32 e 35, Lei 8212/91 tem conteúdo material análogo, e que, portanto a aplicação de ambos, embora possível na interpretação literal, seria vedada na interpretação sistemática da doutrina do Direito Tributário. Isso por que se ambos os artigos prevêem penalidade para conduta materialmente análoga estaria configurado “bis in idem”.

Nesse sentido, excerto do voto da relatora Maria Helena Cotta:

Com efeito, o entendimento desta CSRF é no sentido de que, embora a antiga redação dos artigos 32 e 35 da Lei nº 8.212, de 1991, não contivesse a expressão “lançamento de ofício”, o fato de as penalidades serem exigidas por meio de Auto de Infração e de NFLD, não deixa dúvidas acerca da natureza material de multas de ofício.

A norma transcrita anteriormente se encontra em sua redação vigente na data da constituição do crédito e de seu auto de infração, caso seguíssemos somente o princípio “tempus regit actum” esta seria a melhor aplicação da lei ao caso concreto (subsunção do fato a norma), contudo, o direito tributário abarca o instituto da Retroatividade Benigna, previsto no art. 106, CTN que assim dispõe:

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

I- em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II- 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.

Desse modo, respeitando o instituto da retroatividade benigna temos que observar se as alterações posteriores à autuação, implementadas pela Lei nº 11.941, de 2009, representariam a exigência de penalidade mais benéfica ao Contribuinte, hipótese que autorizaria a sua aplicação retroativa,

Em 2008 foi aprovada a Medida Provisória n. 449/2008, que insere o artigo 35 – A e 32- A ao texto legal, cuja redação no tocante aos artigos aqui discutidos permaneceu inalterada quando da sua conversão na Lei nº 11.941, de 2009. Assim os artigos 32 e 35, da Lei nº 8.212, de 1991, uniformizaram os procedimentos de constituição e exigência dos créditos tributários, previdenciários e não previdenciários, nos seguintes termos:

“Art. 32. A empresa é também obrigada a:

(...)

IV – declarar à Secretaria da Receita Federal do Brasil e ao Conselho Curador do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS, na forma, prazo e condições estabelecidos por esses órgãos, dados relacionados a fatos geradores, base de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS ou do Conselho Curador do FGTS;

(...)

§ 2º A declaração de que trata o inciso IV do caput deste artigo constitui instrumento hábil e suficiente para a exigência do crédito tributário, e suas informações comporão a base de dados para fins de cálculo e concessão dos benefícios previdenciários.

(...)

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.

(...)

Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

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.

Desse modo, é possível afirmar que o artigo 35, da Lei 8212/91 na redação dada pela Lei 11.941/09 acima citada determina que nos casos em que se trate de tributo constituído (lançado e recolhido em atraso) aplicar-se-á o artigo 61 da Lei 9430/96.

Enquanto que o artigo 35-A esclarece que, nos casos de tributos cujo lançamento ocorreu de ofício, deve ser aplicado o comando legal do art. 44 da mesma Lei 9430/96.

O caso em apreço não discute débitos de tributos lançados e não pagos, mas sim de lançamento de ofício realizado pela Receita Federal, desse modo o artigo 61 da Lei 9430/96, não guarda aplicabilidade com o presente processo, importando tão somente nesse caso o artigo 44 da já citada Lei 9430/96, vejamos:

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;** (grifei)

Assim cito novamente decisão esclarecedora desta Câmara, no processo Nº 10935.006908/2007-14, que explicita a forma de interpretação e aplicação destes comandos legais ao longo do tempo:

“ Resta claro que, com o advento da Lei nº 11.941, de 2009, o lançamento de ofício envolvendo a exigência de contribuições previdenciárias, bem como a verificação de falta de declaração do respectivo fato gerador em GFIP, como ocorreu no presente caso, sujeita o Contribuinte a uma única multa, no percentual de 75%, sobre a totalidade ou diferença da contribuição, prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996.

Com efeito, a interpretação sistemática da legislação tributária não admite a instituição, em um mesmo ordenamento jurídico, de duas penalidades para a mesma conduta, o que autoriza a interpretação no sentido de que as penalidades previstas no art. 32-A não são aplicáveis às situações em que se verifica a falta de declaração/declaração inexata, combinada com a falta de recolhimento da contribuição previdenciária, eis que tal conduta está claramente tipificada no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996.”

Observe-se que, quando o artigo 44, inciso I, da Lei 9.430/1996 dispõe expressamente “nos casos do lançamento de ofício” e inciso I utiliza a expressão “nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;” percebe-se, claramente, que está embutido no mesmo artigo o lançamento de ofício e a falta de declaração.

Diante do exposto, é necessária a reforma do acórdão recorrido, pois embora este tenha decidido no sentido de aplicar ao contribuinte a norma mais benéfica, esta não pode ser escolhida aleatoriamente, ela precisa ser aplicada dentro uma interpretação coerente do ordenamento jurídico no qual esta inserida. O que se consegue através da aplicação do artigo 44, inciso I da Lei 9.430/1996.

Desse modo dou provimento ao Recurso Especial, interposto pela Fazenda Nacional, para que, na fase de execução desta decisão, se aplique a situação mais benéfica para a Contribuinte:

- a soma das duas multas, aplicadas no presente Auto de Infração e na NFLD correspondente; 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)

Ana Paula Fernandes - Relatora