



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

Processo n° 19515.722100/2011-80
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9202-004.499 – 2ª Turma
Sessão de 29 de setembro de 2016
Matéria OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - RETROATIVIDADE BENIGNA ,
NATUREZA DA MULTA NOS LANÇAMENTOS PREVIDENCIÁRIOS
ANTERIORES A MP 449/2008, CONVERTIDA NA LEI 11.941/2009
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado IMERYS DO BRASIL COMÉRCIO DE EXTRAÇÃO DE MINÉRIOS LTDA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/10/2006

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 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, se mais benéfico ao contribuinte, deverá ser adotada o disciplinado no art. 44, I da Lei nº 9.430, de 1996, deduzidos os valores levantados a título de multa nas NFLD correlatas, exceto nas competências cuja obrigação principal foi atingida pela decadência, para as quais a multa ficará reduzida ao valor previsto no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer o Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em dar-lhe provimento parcial para limitar o somatório das multas por descumprimento da obrigação principal e por descumprimento da obrigação acessória ao percentual de 75%, caso mais benéfico ao

contribuinte, exceto nas competências cuja obrigação principal foi atingida pela decadência, para as quais a multa ficará reduzida ao valor previsto no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira – Relatora

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente em Exercício), Maria Helena Cotta Cardozo, Patricia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior, Gerson Macedo Guerra e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.

Relatório

Trata-se de auto de infração, DEBCAD: 37.312.215-2, lavrado contra o contribuinte identificado acima, em decorrência do descumprimento da obrigação acessória de Fundamento Legal 68 (apresentar GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias) no período de 01/2006 a 10/2006.

Conforme informações contidas no relatório fiscal, fls. 77 a 261, a autoridade lançadora presta também, esclarecimentos acerca dos critérios que nortearam a aplicação das multas concernente ao descumprimento de obrigações acessórias:

Auto de Infração de Obrigação Acessória – DEBCAD nº 37.312.2152 (CFL 68)

Relatório fiscal da infração Da análise dos documentos apresentados, verificamos que o contribuinte deixou de declarar em GFIP as contribuições de alguns segurados empregados, aprendizes e contribuintes individuais, conforme demonstrado detalhadamente no anexo XV, totalizando o valor de R\$1.085.904,90 (um milhão e oitenta e cinco mil e novecentos e quatro reais e noventa centavos) de contribuições devidas e não declaradas em GFIP, infringindo o art. 32, inciso IV, §3º e §5º da Lei nº 8.212/91, acrescentado pela Lei nº 9528/97.

Relatório fiscal de aplicação da multa

Abaixo segue o cálculo da multa aplicada, respeitado o limite previsto no §4º do art. 32 da Lei nº 8.212/91, acrescentado pela Lei nº 9.528/97: mês contribuição devida e não declarada multa (100% da contribuição não declarada) limite da multa multa aplicada

01/2006	66.934,62	66.934,62	15.244,30	15.244,30
03/2006	409.547,00	409.547,00	15.244,30	15.244,30
06/2006	75.944,54	75.944,54	15.244,30	15.244,30
07/2006	145.364,26	145.364,26	15.244,30	15.244,30
08/2006	27.922,88	27.922,88	15.244,30	15.244,30
09/2006	237.060,69	237.060,69	15.244,30	15.244,30
10/2006	132.517,00	132.517,00	15.244,30	15.244,30
Total	106.710,10			

**Limite da multa: o número de segurados está entre 101 a 500, portanto, 10 x o valor mínimo (10 x 1.524,43 = R\$15.244,30), estando o valor mínimo previsto no artigo 8º, inciso IV da Portaria Interministerial MF/MPS nº 407, de 14/07/2011.*

Portanto, a multa aplicada é de R\$106.710,10 (cento e seis mil e setecentos e dez reais e dez centavos).

Observações Finais

Os valores do auto de infração de obrigação acessória serão atualizados pela SELIC, conforme dispõe a Portaria Conjunta PGFN/SRF nº 10, de 14/11/2008, publicada no DOU de 17/11/2008, bem como, na legislação que a ampara.

A autuada apresentou impugnação, tendo a Delegacia da Receita Previdenciária São Paulo julgado o lançamento procedente, fls. 1152.

Apresentado Recurso Voluntário pela autuada, os autos foram encaminhados ao CARF para julgamento do mesmo. Em sessão plenária de 07/10/2014, foi dado provimento parcial ao Recurso Voluntário, prolatando-se o Acórdão nº **2402004.299** (fls. 1286 a 1311), cujo resultado: "*Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial quanto a decadência de parte do lançamento de obrigação principal, para redução do lançamento de acordo com recolhimentos comprovadamente relacionados aos mesmos fatos e quanto a retroatividade benéfica com fundamento no artigo 32-A da Lei nº 8.212, de 24/07/1991. Quanto à multa, vencida a conselheira Luciana de Souza Espíndola Reis.*" O acórdão encontra-se assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2006

DECADÊNCIA.

O Supremo Tribunal Federal, através da Súmula Vinculante nº 08, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 24/07/91. Tratando-se de tributo sujeito ao lançamento por homologação, que é o caso das contribuições previdenciárias, devem ser observadas as regras do Código Tributário Nacional CTN.

Assim, comprovado nos autos o pagamento parcial, aplica-se o artigo 150, §4º; caso contrário, aplica-se o disposto no artigo 173, I.

GFIP. OMISSÕES. INCORREÇÕES. INFRAÇÃO. PENALIDADE MENOS SEVERA. RETROATIVIDADE BENIGNA. PRINCÍPIO DA ESPECIALIDADE.

Em cumprimento ao artigo 106, inciso II, alínea "c" do CTN, aplica-se a penalidade menos severa modificada posteriormente ao momento da infração.

A norma especial prevalece sobre a geral: o artigo 32A da Lei nº 8.212/1991 traz regra aplicável especificamente à GFIP, portanto deve prevalecer sobre as regras no artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 que se aplicam a todas as demais declarações a que estão obrigados os contribuintes e responsáveis tributários.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

O processo foi encaminhado à PGFN em 8/4/15 (Despacho de Encaminhamento de fl. 1.312). A Fazenda Nacional opôs embargos de declaração, que não foi conhecido (Despacho de fls. 1.325/1.326). O processo foi novamente encaminhado à PGFN em 30/7/15 (Despacho de fl. 1.327). De acordo com o disposto no Regimento Interno do CARF - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9/6/15, Anexo II, artigo 79, § 2º, a intimação presumida da Fazenda Nacional ocorreu em 29/8/15. Em 14/8/15, tempestivamente, foi interposto o Recurso Especial de fls. 1.328/1.337, com fundamento no RICARF, Anexo II, art. 67.

Em seu recurso visa seja dado total provimento ao presente recurso, para reformar o acórdão recorrido no ponto em que determinou a aplicação do art. 32-A, da Lei n,

Processo nº 19515.722100/2011-80
Acórdão n.º **9202-004.499**

CSRF-T2
Fl. 4

8.212/91, em detrimento do art. 35-A, do mesmo diploma legal, para que seja esposada a tese de que a autoridade preparadora deve verificar, na execução do julgado, qual norma mais benéfica: se a soma das duas multas anteriores (art. 35, II, e 32, IV, da norma revogada) ou a do art. 35-A da MP n.º 449/2008. Ao Recurso Especial foi dado seguimento, conforme o Despacho fls. 1342 a 1345.

Cientificado do Acórdão nº 2402-004.299, do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e do Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial, em 05/04/2016, o contribuinte não apresentou contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira - Relatora

PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

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

DO MÉRITO**APLICAÇÃO DA MULTA - RETROATIVIDADE BENIGNA NO CASO DE LANCAMENTO DE OFÍCIO**

Quanto ao questionamento sobre a multa aplicada, a qual deseja o recorrente ver reformado o acórdão recorrido no ponto em que determinou a aplicação do art. 32-A, da Lei n. 8.212/91, entendo que razão assiste ao recorrente.

No que toca à multa, a autoridade fiscal registrou em seu relatório, fls. 77 e seguintes:

Nos Autos de Infração deste processo, foram aplicadas as multas mais benéficas ao contribuinte, conforme dispõe o Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172, de 25/10/1966, art. 106, inciso II, alínea “c”:

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

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

11.2. As multas a serem aplicadas deverão ser as mais benéficas para o contribuinte, competência por competência, dentre:

a) A soma da multa de ofício, prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 27/12/1996 com a prevista no art. 32-A “caput”, inciso I, acrescentado pela MP nº 449, de 04/12/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009 de 27/05/2009, publicado no DOU de 28/05/2009, correspondendo a R\$ 20,00 (vinte reais)

para cada grupo de dez informações incorretas ou omitidas com o valor mínimo de R\$ 500,00 da multa prevista no art. 32-A, §3º, inciso II, da Lei nº 8212/1991 acrescentado pela MP nº 449, de 04/12/2008.

11.3. No caso do item 11.2, letra “a”, o anexo XIII demonstra o cálculo da multa prevista no inciso I, art. 32-A da lei nº 8212/1991, alterada pela MP nº 449, convertida na lei nº 11.941/2009. O anexo XIV discrimina quais foram as informações omitidas ou declaradas incorretamente nas GFIP's.

11.4. Portanto, conforme demonstrado no anexo I, as multas aplicadas foram as mais benéficas para o contribuinte, competência por competência.

11.5. As multas aplicadas para as contribuições destinadas a outras entidades, especificadas no item 10.2, terão alíquota de 24% em todas as competências, nos termos do art. 35, inciso II, alínea "a" da Lei nº 8212, de 24/07/1991 (redação dada pela Lei nº 9876/99).

Para que possamos definir a interpretação mais adequada 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%.

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. 32-A.

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.

Face essas considerações 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.

Levando em consideração a legislação mais benéfica ao contribuinte, conforme dispõe o art. 106 do Código Tributário Nacional (CTN), o órgão responsável pela execução do acórdão deve, quando do trânsito em julgado administrativo, efetuar o cálculo da multa, em cada competência, somando o valor da multa aplicada no AI de obrigação acessória com a multa aplicada na NFLD/AIOP, que não pode exceder o percentual de 75%, previsto no art. 44, I da Lei nº 9.430/1996. Da mesma forma, no lançamento apenas de obrigação principal o valor das multa de ofício não pode exceder 75%. No AI de obrigação acessória, isoladamente, o percentual não pode exceder as penalidades previstas no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991.

Observe-se que, no caso de competências em que a obrigação principal tenha sido atingida pela decadência (pela antecipação do pagamento nos termos do art. 150, § 4º, do CTN), subsiste a obrigação acessória, isoladamente, relativa às mesmas competências, não atingidas pela decadência posto que regidas pelo art. 173, I, do CTN, e que, portanto, deve ter sua penalidade limitada ao valor previsto no artigo 32-A da Lei nº 8.212, de 1991.

Cumprе ressaltar que o entendimento acima está em consonância com o que dispõe a Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, alterada pela Instrução Normativa RFB nº 1.027 em 22/04/2010, e no mesmo diapasão do que estabelece a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009, que contempla tanto os lançamentos de obrigação principal quanto de obrigação acessória, em conjunto ou isoladamente.

CONCLUSÃO

Face o exposto, voto no sentido de **CONHECER** do recurso ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL, para no mérito **DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL**, para limitar o somatório das multas por descumprimento da obrigação principal e por

descumprimento da obrigação acessória ao percentual de 75%, caso mais benéfico ao contribuinte, exceto nas competências cuja obrigação principal foi atingida pela decadência, para as quais a multa ficará reduzida ao valor previsto no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira