



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 35013.000985/2007-93
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 2401-005.478 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 08 de maio de 2018
Matéria CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Recorrentes FUNDAÇÃO DE ADMINISTRAÇÃO E PESQUISA ECONOMICO-SOCIAL - FAPES
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/01/2005

RECURSO DE OFÍCIO. LIMITE DE ALÇADA. VERIFICAÇÃO VIGENTE NA DATA DO JULGAMENTO EM SEGUNDA INSTÂNCIA. PREJUDICIAL DE ADMISSIBILIDADE. PORTARIA MF Nº 63. SÚMULA CARF Nº 103.

A verificação do limite de alçada, para fins de Recurso de Ofício, ocorre em dois momentos: primeiro quando da prolação de decisão favorável ao contribuinte pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ), para fins de interposição de Recurso de Ofício, observando-se a legislação da época e segundo quando da apreciação do recurso pelo CARF, em Preliminar de Admissibilidade, para fins de seu conhecimento, aplicando-se o limite de alçada então vigente.

Entendimento que está sedimentado pela Súmula Carf nº 103: *"Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância"*.

In *casu*, aplica-se o limite instituído pela Portaria MF nº 63 que alterou o valor para interposição de Recurso de Ofício para R\$ 2.500.000,00.

PRELIMINAR NULIDADE DECISÃO DA DRJ. CONTRADIÇÃO. INEXISTÊNCIA.

A decisão de piso enfrentou e afastou todos os argumentos feitos pelo sujeito passivo em sede de impugnação, não tendo havido contradição em sua fundamentação.

Ademais, o julgador somente está obrigado a enfrentar os argumentos capazes de, em tese, infirmar a conclusão por ele adotada, de acordo com o disposto no inciso IV do § 1º do art. 489 do CPC, combinado com o seu art. 1022, parágrafo único, inciso II.

MULTA/PENALIDADE. LEGISLAÇÃO POSTERIOR MAIS BENÉFICA. RETROATIVIDADE.

Aplica-se ao lançamento legislação posterior à sua lavratura que comine penalidade mais branda, nos termos do artigo 106, inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional, impondo seja recalculada a multa com esteio na Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso de ofício. Por unanimidade de votos, em conhecer do recurso voluntário e rejeitar a preliminar. No mérito, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para que a multa seja recalculada aplicando-se o disposto na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14/09. Vencidos os conselheiros Rayd Santana Ferreira (relator) e os conselheiros Andréa Viana Arrais Egypto e Matheus Soares Leite, que davam provimento parcial ao recurso voluntário para que a multa fosse recalculada considerando o disposto na Lei 8.212/91, art. 32-A. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Miriam Denise Xavier.

(assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente e Redatora Designada

(assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Cleberson Alex Friess, Andrea Viana Arrais Egypto, Francisco Ricardo Gouveia Coutinho, Rayd Santana Ferreira, Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Fernanda Melo Leal (suplente convocada), Matheus Soares Leite e Miriam Denise Xavier. Ausente justificadamente a conselheira Luciana Matos Pereira Barbosa.

Relatório

FUNDAÇÃO DE ADMINISTRAÇÃO E PESQUISA ECONOMICO-SOCIAL - FAPES, contribuinte, pessoa jurídica de direito privado, já qualificada nos autos do processo em referência, recorre a este Conselho do Acórdão nº 15-19.074/2009 da 5ª Turma da DRJ em Salvador/BA, às e-fls. 1.591/1.601, que julgou parcialmente procedente o lançamento fiscal, decorrente do descumprimento da obrigação acessória por ter apresentado as Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informações à Previdência Social - GFIP, com os dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, conforme previsto na Lei 8.212, de 24.07.91, art. 32, inciso IV, § 5º, nas competências de janeiro/1999 a janeiro/2005.

Relata a Autoridade Lançadora que no decorrer da ação fiscal foi constatado que o contribuinte apresentou as GFIP das competências 01/1999 a 01/2005 com omissões de informações relativas às remunerações de segurados empregados relativamente às parcelas de auxílio transporte, refeição, assistência médica e bolsa para estagiários em desacordo com a legislação vigente, bem como todas as remunerações dos segurados contribuintes individuais.

Informa o auditor fiscal autuante que a multa foi aplicada em conformidade com o art. 32, §5º da Lei nº 8.212/91 e inciso II do art. 284 e art. 373 do Regulamento da Previdência Social — RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99. Assim, a multa para cada competência corresponde a 100% (cem por cento) do valor das contribuições sociais previdenciárias devidas ou do valor que seria devido no período em que houvesse a substituição tributária e que não foram declaradas, sendo limitada aos valores previstos no parágrafo 4º do artigo 32 da Lei nº 8.212/91, atualizados pela Portaria MPS nº 822, DE 11/05/2005, conforme Relatório Fiscal da Multa Aplicada, a fl. 07/13, e Demonstrativo de Segurados com Informações Omissas na GFIP – CFL 68, a fls. 015/1521.

Por sua vez, a 5ª Turma da DRJ em Brasília/DF entendeu por bem julgar procedente em parte a impugnação, fazendo excluir do lançamento as obrigações tributárias alcançadas pela decadência (art. 150, §4º do CTN), retificando o cálculo da multa para aplicar a comparação entre a multa de ofício e as multas de mora previstas no art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela lei nº 9.876/99, e recorrendo de ofício de sua decisão, sintetizados na seguinte ementa:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/01/2005

DECADÊNCIA.

O direito da Seguridade Social de apurar e constituir os seus créditos extingue-se após cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte Aquele em que o crédito pode ser exigido.

PAGAMENTO ANTECIPADO E HOMOLOGAÇÃO TÁCITA.

Tratando-se de tributo lançado pela modalidade de lançamento por homologação e pela inexistência de outro prazo legal fixado para esta, considera-se homologado o pagamento antecipado e definitivamente extinto o crédito tributário com o transcurso de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, salvo se estivesse comprovada ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/01/2005

APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA.

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.

AUTO DE INFRAÇÃO.

Constitui infração à Legislação Tributária Previdenciária a apresentação da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP, com dados não correspondentes aos fatos geradores das contribuições previdenciárias.

Em observância ao disposto no artigo 34, inciso I, do Decreto nº 70.235/72, c/c artigo 1º da Portaria MF nº 03/2008, a autoridade julgadora de primeira instância recorreu de ofício da decisão encimada, que declarou procedente em parte o lançamento fiscal.

Regularmente intimada e inconformada com a Decisão encimada, a autuada apresentou Recurso Voluntário, às e-fls. 1.611/1.625, procurando demonstrar sua improcedência, desenvolvendo em síntese as seguintes razões:

- Dependência do julgamento da NFLD nº 35.900.2110, em razão da prejudicialidade;

- Nulidade do Acórdão nº 1519.074 – 5ª Turma da DRJ/SDR, na medida em que apresenta contradição em sua fundamentação e ausência de fundamentação legal para aplicação de multa, de modo a comprometer cabalmente a defesa da Recorrente;

- Que o Despacho Decisório realizou o papel de um novo Lançamento, que reconheceu de ofício a ilegalidade do anterior e o substituiu para efeitos fiscais. Por isso, ocorreu a devolução do prazo para pagar ou impugnar o Auto de Infração. Tal situação gera efeitos diretos na aplicação, ao caso, do art. 150, §4º do CTN;

-Requer a incidência da retroatividade benigna para fazer aplicar a metodologia de cálculo instituída pela MP nº 449/2008;

Após, regular processamento do feito, em 17 de outubro de 2013, foi proposta resolução pelo Nobre Conselheiro Relator Dr. Arlindo da Costa e Silva, acatada pela unanimidade do Colegiado, às e-fls 1.630/1.634, *in verbis*:

(...)

Com efeito, os créditos tributários relativos às obrigações tributárias principais correspondentes aos fatos geradores referidos neste Auto de Infração foram apurados mediante a NFLD nº 35.900.2110, lavrada na mesma ação fiscal, objeto do Processo Administrativo Fiscal nº 18050.002705/200805, que promoveu o lançamento tributário das contribuições previdenciárias previstas nos artigos 20 e 22 da Lei nº 8.212/91 e das contribuições sociais destinadas a Outras Entidades e Fundos, incidentes sobre diferenças de folha de pagamento não declaradas em GFIP, e sobre rubricas pagas a segurados empregados a título de auxílio transporte, auxílio refeição, auxílio bolsa estagiários e sobre a remuneração de segurados contribuintes individuais.

O lançamento efetuado por intermédio da NFLD nº 37.900.2110 foi julgado procedente em parte pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Salvador/BA, em sede de 1ª Instância Administrativa, nos termos do Acórdão nº 1518.901-5ª Turma da DRJ/SDR, de 09 de abril de 2009, sendo certo que, em face de tal decisão, o Notificado interpôs Recurso Voluntário a fls. 3.790/3.853 dos autos do PAF nº 18050.002705/200805, pendente ainda de julgamento na 2ª TO/4ª CÂMARA/2ª SEJUL/CARF/MF/DF.

Por todo o exposto, diante da ostensiva relação de prejudicialidade entre ambos os lançamentos, e visando à esquiva de prolação de decisões conflitantes, pugnamos pela conversão do vertente julgamento em diligência fiscal, sobrestando-se o trâmite do presente feito até o Trânsito em Julgado da decisão relativa à NFLD nº 35.900.2110 a ser proferida nos autos do Processo Administrativo Fiscal nº 18050.002705/200805.

A diligência fiscal ora comandada deverá ser concluída com a juntada aos presentes autos de cópia da decisão administrativa definitiva referida no parágrafo anterior.(...)

Após retorno ao Egrégio Conselho, os autos foram sorteados para minha relatoria e conseguinte inclusão em pauta.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Rayd Santana Ferreira - Relator

RECURSO DE OFÍCIO

Preliminar de Admissibilidade

À época da interposição do recurso vigia a Portaria MF nº 3/2008, que estabelecia o valor de alçada em R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais).

Entretanto, em 10 de fevereiro de 2017 foi publicada a Portaria MF nº 63 que alterou o valor limite para interposição de Recurso de Ofício para R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais), vejamos:

Portaria MF nº 63/07

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais).

A verificação do "limite de alçada", em face de Decisão da DRJ favorável ao contribuinte, ocorre em dois momentos: primeiro na Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ), para fins de interposição de Recurso de Ofício, no momento da prolação de decisão favorável ao contribuinte, observando-se a legislação da época, e segundo no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), para fins de conhecimento do Recurso de Ofício, quando da apreciação do recurso, em Preliminar de Admissibilidade, aplicando-se o limite de alçada então vigente.

É o que está sedimentado pela Súmula Carf nº 103, assim ementada:

Súmula CARF nº 103: Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

Portanto, depreende-se que o limite de alçada a ser definitivamente considerado será aquele vigente no momento da apreciação, pelo Conselho, do respectivo Recurso de Ofício, vinculada pela Súmula Carf nº 103, encimada.

No presente caso, o montante de crédito Tributário exonerado foi abaixo do novo limite de alçada, vigente na data do presente julgamento, maio de 2018.

Por todo o exposto, estando o Auto de Infração, sub examine, em parcial consonância com as normas legais que regulamentam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE NÃO CONHECER DO RECURSO DE OFÍCIO, em face de o montante de crédito Tributário exonerado situar-se abaixo do limite de alçada vigente, pelas razões de fato e direito acima esposadas.

RECURSO VOLUNTÁRIO

Presente o pressuposto de admissibilidade, por ser tempestivo, conheço do recurso e passo ao exame das alegações recursais.

PRELIMINAR

Nulidade da decisão de 1º instância

Suscita preliminarmente a nulidade da decisão de primeira instância na medida em que apresenta contradição em sua fundamentação e ausência de fundamentação legal para aplicação de multa, de modo a comprometer cabalmente a defesa da Recorrente;

Ao analisarmos a decisão de piso, a autoridade julgadora é bastante clara e objetiva em sua fundamentação, especialmente no que concerne a legislação para aplicação da multa, senão vejamos:

[...]

Analisando-se os aspectos formais do Auto de Infração em comento, conclui que se encontram presentes os requisitos necessários para sua validade, quais sejam: a descrição clara e precisa da infração e das circunstâncias em que foi praticada, o dispositivo legal infringido, a penalidade aplicada e os critérios de sua gradação, com a indicação do local, dia e hora de sua lavratura, consoante determina o caput do art. 293 do Decreto 3.048/99.

O Auto de Infração foi lavrado por descumprimento a obrigação acessória prevista no artigo 32, IV, da Lei 8.212/91, uma vez que a autuada não declarou em GFIP todos fatos geradores de contribuições previdenciária relativas a seus empregados e contribuintes individuais, o que gerou em uma contribuição previdenciária devida a menor. Ao observar a transcrição acima, não merece prosperar o argumento do contribuinte, pois resta claro que o lançamento não incluiu tal importância, tendo a DRJ manifestado o seu entendimento a respeito.

O artigo 32, IV, § 5º da Lei 8.212/91, na redação dada pela Lei 9.528 de 10/12/1997, assim dispõe:

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.

Pela infração cometida o contribuinte estava ao tempo da autuação incurso na pena prevista no § 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991:

"§ 5º A apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores sujeitará o infrator 6 pena

administrativa correspondente 6 multa de cem por cento do valor devido relativo 21 contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no parágrafo anterior. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97). (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008)"

A multa foi calculada atendendo ao disposto nos §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, ou seja, em 100% do valor da contribuição não declarada,(...)

Conforme depreende-se da transcrição encimada, não vislumbro qualquer contradição na fundamentação da decisão de piso, bem como falta de fundamentação.

Feitas estas considerações, é patente que não se configurou a ocorrência do propalado cerceamento ao direito de defesa.

MÉRITO

Despacho Decisório

Aduz que o Despacho Decisório realizou o papel de um novo Lançamento, que reconheceu de ofício a ilegalidade do anterior e o substituiu para efeitos fiscais. Por isso, ocorreu a devolução do prazo para pagar ou impugnar o Auto de Infração. Tal situação gera efeitos diretos na aplicação, ao caso, do art. 150, §4º do CTN.

Nesse aspecto não assiste razão a recorrente, pois, o fato de ter sido reaberto o prazo para aditamento da impugnação, não implica em nova notificação, sendo certo que a data inicial a ser considerada para efeito da contagem do período decadencial é a da primeira notificação regular ao sujeito passivo, uma vez que o lançamento foi ali perfectibilizado

Retroatividade Benigna

Por derradeiro, em que pese à procedência do lançamento em seu mérito, destaca-se que posteriormente à lavratura do Auto de Infração fora publicada a Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, trazendo nova redação ao artigo 32 da Lei nº 8.212/91, acrescentando, ainda, o artigo 32-A aquele Diploma Legal, estabelecendo nova forma do cálculo da multa ora exigida e, bem assim, determinando a exclusão da multa de mora do artigo 35 da Lei nº 8.212/91, com a conseqüente aplicação das multas constantes da Lei nº 9.430/96, e, tendo sido protocolado o recurso antes da alteração, analiso de ofício, senão vejamos:

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 à Secretaria da Receita Federal do Brasil todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis de seu interesse, na forma por ela estabelecida, bem como os esclarecimentos

necessários à fiscalização; [\(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)

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; [\(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)

[...]

§ 1º (Revogado). [\(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)

§ 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. [\(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)*

§ 3º (Revogado). [\(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)

§ 4º (Revogado). [\(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)

§ 5º (Revogado). [\(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)

§ 6º (Revogado). [\(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)

§ 7º (Revogado). [\(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)

§ 8º (Revogado). [\(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)

§ 9º *A empresa deverá apresentar o documento a que se refere o inciso IV do caput deste artigo ainda que não ocorram fatos geradores de contribuição previdenciária, aplicando-se, quando couber, a penalidade prevista no art. 32-A desta Lei.*

§ 10. *O descumprimento do disposto no inciso IV do caput deste artigo impede a expedição da certidão de prova de regularidade fiscal perante a Fazenda Nacional. [\(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)*

§ 11. *Em relação aos créditos tributários, os documentos comprobatórios do cumprimento das obrigações de que trata este artigo devem ficar arquivados na empresa até que ocorra a prescrição relativa aos créditos decorrentes das operações a que se refiram. [\(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)*

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: [\(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009\).](#)

I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e [\(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009\).](#)

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. [\(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009\).](#)

§ 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. [\(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009\).](#)

§ 2º Observado o disposto no § 3º deste artigo, as multas serão reduzidas: [\(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009\).](#)

I – à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou [\(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009\).](#)

II – a 75% (setenta e cinco por cento), se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação. [\(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009\).](#)

§ 3º A multa mínima a ser aplicada será de: [\(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009\).](#)

I – R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e [\(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009\).](#)

II – R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos. [\(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009\).](#)

[...]

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. [\(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009\).](#)

Partindo dessa premissa, em face da legislação posterior contemplando penalidades mais benéficas para o mesmo fato gerador, impõe-se à aplicação desse novo cálculo da multa, em observância ao disposto no artigo 106, inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional, que assim prescreve:

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. (grifamos)

Antes mesmo de contemplar as razões meritórias, mister analisarmos o disposto no artigo 113 do Código Tributário Nacional, o qual determina que as obrigações tributárias são divididas em duas espécies, principal e obrigação acessória. A primeira diz respeito à ocorrência do fato gerador do tributo em si, por exemplo, recolher ou não o tributo propriamente dito, extinguindo juntamente com o crédito decorrente.

Por outro lado, a obrigação acessória relaciona-se às prestações positivas ou negativas constantes da legislação de regência, de interesse da arrecadação ou fiscalização tributária, sendo exemplo de seu descumprimento deixar a contribuinte de informar em GFIP a totalidade dos fatos geradores das contribuições previdenciárias, situação que se amolda ao caso *sub examine*.

Após a unificação das Secretarias das Receitas Previdenciária e Federal, em Receita Federal do Brasil (“Super Receita”), as contribuições previdenciárias passaram a ser administradas pela RFB que, em curto lapso temporal, compatibilizou os procedimentos fiscalizatórios e, por conseguinte, de constituição de créditos tributários, estabelecendo, igualmente, para os tributos em epígrafe multas de ofício a serem aplicadas em observância à Lei nº 9.430/1996, conforme alterações na legislação introduzidas pela Lei nº 11.941/2009.

Como se observa, a nova legislação, de fato, contemplou inédita fórmula de cálculo de aludidas multas que, em suma, vem sendo conduzida pelo Fisco, da seguinte forma:

1) Na hipótese do descumprimento de obrigações acessórias ocorrer de maneira isolada (p.ex. tão somente deixar de informar a totalidade dos fatos geradores em GFIP), com a ocorrência da observância da obrigação principal (pagamento do tributo devido), aplicar-se-á para o cálculo da multa o artigo 32-A da Lei nº 8.212/91;

2) Por seu turno, quando o contribuinte, além de inobservar as obrigações acessórias, também deixar de recolher o tributo correspondente, a multa a ser aplicada deverá obedecer aos ditames do artigo 35-A da Lei nº 8.212/91, que remete ao artigo 44 da Lei nº 9.430/96, determinando a aplicação de multa de ofício de 75%;

Não obstante parecer simples, aludida matéria encontra-se distante de remansoso desfecho. Isto porque, a legislação anterior apartava as autuações por descumprimento de obrigações acessórias das notificações fiscais (NFLD) decorrentes de inobservância das obrigações principais, levando a efeito multas distintas, inclusive, no segundo caso, com aplicação de multa de mora variável no decorrer do tempo (fases processuais).

Assim, com a introdução de novas formas de cálculo da multa, nos casos de descumprimento de obrigações tributárias (principal e acessória), os lançamentos pretéritos, bem como aqueles mais recentes que abarcam fatos geradores relacionados a período anterior a referida alteração, tiveram que ser reanalisados com a finalidade de se verificar a melhor modalidade do cálculo da penalidade e, se mais benéfico, aplicá-lo.

A propósito da matéria, o ilustre Conselheiro Júlio César Vieira Gomes se manifestou com muita propriedade, conforme se depreende do excerto do Voto condutor do Acórdão nº 2402-001.895, exarado nos autos do processo nº 15983.000199/2008-92, de onde peço vênica para transcrever e adotar como razões de decidir:

[...]

O recorrente já se beneficiou do direito à relevação de parte da multa aplicada pela correção parcial da falta, mas ainda não quanto à retroatividade benéfica prevista no artigo 106 do Código Tributário Nacional e em face da regra trazida pelo artigo 26 da Lei nº 11.941, de 27/05/2009 que introduziu na Lei nº 8.212, de 24/07/1991 o artigo 32-A. Passo, então, ao exame desse direito. Seguem transcrições:

[...]

Podemos identificar nas regras do artigo 32-A os seguintes elementos:

- a) é regra aplicável a uma única espécie de declaração, dentre tantas outras existentes (DCTF, DCOMP, DIRF etc): a Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP;*
- b) é possibilitado ao sujeito passivo entregar a declaração após o prazo legal, corrigi-la ou suprir omissões antes de algum procedimento de ofício que resultaria em autuação;*
- c) regras distintas para a aplicação da multa nos casos de falta de entrega/entrega após o prazo legal e nos casos de informações incorretas/omitidas; sendo no primeiro caso, limitada a vinte por cento da contribuição;*
- d) desvinculação da obrigação de prestar declaração em relação ao recolhimento da contribuição previdenciária;*
- e) reduções da multa considerando ter sido a correção da falta ou supressão da omissão antes ou após o prazo fixado em intimação; e*
- f) fixação de valores mínimos de multa.*

Inicialmente, esclarece-se que a mesma lei revogou as regras anteriores que tratavam da aplicação da multa considerando cem por cento do valor devido limitado de acordo com o número de segurados da empresa:

Art. 79. Ficam revogados:

I – os §§ 1º e 3º a 8º do art. 32, o art. 34, os §§ 1º a 4º do art. 35, os §§ 1º e 2º do art. 37, os arts. 38 e 41, o § 8º do art. 47, o § 2º do art. 49, o parágrafo único do art. 52, o inciso II do caput do art. 80, o art. 81, os §§ 1º, 2º, 3º, 5º, 6º e 7º do art. 89 e o parágrafo único do art. 93 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991;

Para início de trabalho, como de costume, deve-se examinar a natureza da multa aplicada com relação à GFIP, sejam nos

casos de “falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo” ou “informações incorretas ou omitidas”.

No inciso II do artigo 32-A em comento o legislador manteve a desvinculação que já havia entre as obrigações do sujeito passivo: acessória, quanto à declaração em GFIP e principal, quanto ao pagamento da contribuição previdenciária devida:

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.

Portanto, temos que o sujeito passivo, ***ainda que tenha efetuado o pagamento*** de cem por cento das contribuições previdenciárias, estará sujeito à multa de que trata o dispositivo.

Comparando com o artigo 44 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, que trata das multas quando do lançamento de ofício dos tributos federais, vejo que as regras estão em outro sentido. 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***. Melhor explicando essa diferença, apresentamos o seguinte exemplo: o sujeito passivo, obrigado ao pagamento de R\$ 100.000,00 apenas declara em DCTF R\$ 80.000,00, embora tenha efetuado o pagamento/recolhimento integral dos R\$ 100.000,00 devidos, qual seria a multa de ofício a ser aplicada? ***Nenhuma***. E se houvesse pagamento/recolhimento parcial de R\$ 80.000,00? Incidiria a multa de 75% (considerando a inexistência de fraude) sobre a diferença de R\$ 20.000,00. Isto porque a multa de ofício existe como decorrência da constituição do crédito pelo fisco, isto é, de ofício através do lançamento. Caso todo o valor de R\$ 100.000,00 houvesse sido declarado, ainda que não pagos, a DCTF já teria constituído o crédito tributário sem necessidade de autuação.

A diferença reside aí. Quanto à GFIP não há vinculação com o pagamento. Ainda que não existam diferenças de contribuições previdenciárias a serem pagas, estará o contribuinte sujeito à multa do artigo 32-A da Lei nº 8.212, de 24/07/1991. Seguem transcrições:

LEI Nº 9.430, DE 27 DE DEZEMBRO DE 1996.

Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências.

...

Seção V

Normas sobre o Lançamento de Tributos e Contribuições

...

Multas de Lançamento de Ofício

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;

II- cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

A DCTF tem finalidade exclusivamente fiscal, diferentemente do caso da multa prevista no artigo 32-A, 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.

Por essas razões é que não vejo como se aplicarem as regras do artigo 44 aos processos instaurados em razão de infrações cometidas sobre a GFIP. E no que tange à “falta de declaração e nos de declaração inexata”, parte também do dispositivo, além das razões já expostas, deve-se observar o Princípio da Especificidade - a norma especial prevalece sobre a geral: o artigo 32-A 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. Pela mesma razão, também não se aplica o artigo 43 da mesma lei:

Auto de Infração sem Tributo

Art.43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º,

a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Em síntese, para aplicação de multas pelas infrações relacionadas à GFIP devem ser observadas apenas as regras do artigo 32-A da Lei nº 8.212/1991 que regulam exhaustivamente a matéria. É irrelevante para tanto se houve ou não pagamento/recolhimento e, nos casos que tenha sido lavrada NFLD (período em que não era a GFIP suficiente para a constituição do crédito nela declarado), qual tenha sido o valor nela lançado.

*E, aproveitando para tratar também dessas NFLD lavradas anteriormente à Lei nº 11.941, de 27/05/2009, não vejo como lhes aplicar o artigo 35-A, que fez com que se estendesse às contribuições previdenciárias, a partir de então, o artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, pois haveria retroatividade maléfica, o que é vedado; nem tampouco a nova redação do artigo 35. Os dispositivos legais não são interpretados em fragmentos, mas dentro de um conjunto que lhe dê unidade e sentido. As disposições gerais nos artigos 44 e 61 são apenas partes do sistema de cobrança de tributos instaurado pela Lei nº 9.430/1996. Quando da falta de pagamento/recolhimento de tributos são cobradas, além do principal e juros moratórios, valores relativos às penalidades pecuniárias, que podem ser a **multa de mora**, quando embora a destempo tenha o sujeito passivo realizado o pagamento/recolhimento antes do procedimento de ofício, ou a **multa de ofício**, quando realizado o lançamento para a constituição do crédito. Essas duas espécies são excludentes entre si. Essa é a sistemática adotada pela lei.*

[...]

Retomando os autos de infração de GFIP lavrados anteriormente à Lei nº 11.941, de 27/05/2009, há um caso que parece ser o mais controvertido: o sujeito passivo deixou de realizar o pagamento das contribuições previdenciárias (para tanto foi lavrada a NFLD) e também de declarar os salários de contribuição em GFIP (lavrado AI). Qual o tratamento do fisco? Por tudo que já foi apresentado, não vejo como bis in idem que seja mantida na NFLD a multa que está nela sendo cobrada (ela decorre do falta de pagamento, mas não pode retroagir o artigo 44 por lhe ser mais prejudicial), sem prejuízo da multa no AI pela falta de declaração/omissão de fatos geradores (penalidade por infração de obrigação acessória ou instrumental para a concessão de benefícios previdenciários). Cada uma das multas possuem motivos e finalidades próprias que não se confundem, portanto inibem a sua unificação sob pretexto do bis in idem.

Agora, temos que o valor da multa no AI deve ser reduzido para ajustá-lo às novas regras mais benéficas trazidas pelo artigo 32-A da Lei nº 8.212/1991. Nada mais que a aplicação do artigo 106, inciso II, alínea “c” do CTN:

[...]

De fato, nelas há limites inferiores. No caso da falta de entrega da GFIP, a multa não pode exceder a 20% da contribuição previdenciária e, no de omissão, R\$ 20,00 a cada grupo de dez ocorrências:

Art. 32-A. (...):

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.

Certamente, nos eventuais casos em a multa contida no auto-de-infração é inferior à que seria aplicada pelas novas regras (por exemplo, quando a empresa possui pouquíssimos segurados, já que a multa era proporcional ao número de segurados), não há como se falar em retroatividade.

Outra questão a ser examinada é a possibilidade de aplicação do §2º do artigo 32-A:

§ 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.

Deve ser esclarecido que o prazo a que se refere o dispositivo é aquele fixado na intimação para que o sujeito passivo corrija a falta. Essa possibilidade já existia antes da Lei nº 11.941, de 27/05/2009. Os artigos 291 e 292 que vigoram até sua revogação pelo Decreto nº 6.727, de 12/01/2009 já traziam a relevação e a atenuação no caso de correção da infração.

E nos processos ainda pendentes de julgamento neste Conselho, os sujeitos passivos autuados, embora pudessem fazê-lo, não corrigiram a falta no prazo de impugnação; do que resultaria a redução de 50% da multa ou mesmo seu cancelamento. Entendo, portanto, desnecessária nova intimação para a correção da falta, oportunidade já oferecida, mas que não interessou ao autuado. Resulta daí que não retroagem as reduções no §2º:

Art.291.Constitui circunstância atenuante da penalidade aplicada ter o infrator corrigido a falta até o termo final do prazo para impugnação.

§1º A multa será relevada se o infrator formular pedido e corrigir a falta, dentro do prazo de impugnação, ainda que não contestada a infração, desde que seja o infrator primário e não tenha ocorrido nenhuma circunstância agravante.

...

CAPÍTULO VI - DA GRADAÇÃO DAS MULTAS

Art. 292. As multas serão aplicadas da seguinte forma:

...

V - na ocorrência da circunstância atenuante no art. 291, a multa será atenuada em cinquenta por cento.

Retornando à aplicação do artigo 32-A da Lei nº 8.212, de 24/07/1991, ressalta-se que a verificação da regra mais benéfica deve ser em relação ao valor da multa aplicada no auto-de-infração, anteriormente à qualquer outra redução em face da correção parcial da falta ou outro motivo. Isto porque a retroatividade benéfica do artigo 106 do CTN se opera no plano da subsunção do fato à nova regra jurídica. A relevação de parte da multa pela correção parcial da falta do decorrer do processo deve ser realizada após a incidência da nova regra. Melhor explicando: devem ser comparadas as duas multas, a aplicada pela fiscalização com a prevista no artigo 32-A, inciso II da Lei nº 8.212, de 24/07/1991, prevalecendo a menor; após, a relevação de parte da multa remanescente na proporção da correção parcial da infração. [...]

Na esteira desse entendimento, em que pese à procedência do lançamento em relação ao mérito, impõe-se determinar o recálculo da multa, com fulcro no artigo 32-A da Lei nº 8212/91, na forma prescrita na legislação hodierna mais benéfica, retroagindo, portanto, para alcançar fatos pretéritos. Fazendo prevalecer a multa mais benéfica para a contribuinte.

Por todo o exposto, estando o Auto de Infração *sub examine* em parcial consonância com os dispositivos legais que regulamentam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE

a) NÃO CONHECER DO RECURSO DE OFÍCIO, em face de o montante de crédito Tributário exonerado situar-se abaixo do limite de alçada vigente;

b) CONHECER DO RECURSO VOLUNTÁRIO e, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira

Voto Vencedor

Conselheira Miriam Denise Xavier - Redatora Designada

INFRAÇÃO E MULTA APLICADA

Discordo do relator que entende que deve ser aplicado ao caso em análise o disposto na Lei 8.212/91, art. 32-A.

Quanto ao dispositivo legal da infração e da multa aplicada, deve-se observar os seguintes artigos do CTN:

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

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

[...]

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.

Assim, a princípio, deve-se observar a lei vigente à época de ocorrência do fato gerador. Entretanto, em matéria de penalidades, deverá ser considerada a retroatividade da lei mais benéfica, de acordo com o CTN, artigo 106, inciso II.

A falta praticada, que foi objeto da presente autuação, apesar de ter sua capitulação legal alterada, **continua definida como infração**: entrega de GFIP com omissões/incorrekções relacionadas a fatos geradores.

Sobre a multa aplicada, a partir de 4/12/08, com a publicação da MP 449/08, convertida na Lei 11.941/09, o auditor, ao emitir Auto de Infração por descumprimento de Obrigação Acessória – AIOA relacionado à GFIP, deve considerar a retroatividade da lei mais benéfica, de acordo com o CTN, artigo 106, inciso II. Para tanto, deve comparar as penalidades cabíveis consoante a legislação vigente antes e depois da referida MP, aplicando a multa mais favorável ao sujeito passivo.

Contudo, a presente autuação foi lavrada antes de referida mudança, não tendo o auditor fiscal autuante, por óbvio, efetuado referido comparativo, que deverá ser feito por ocasião do pagamento.

A multa aplicada tendo em vista as alterações introduzidas pela Lei 11.941/09, é explicada a seguir:

Em 4/12/08, foi publicada a Medida Provisória nº 449, de 3/12/08, convertida na Lei 11.941, de 27 de maio de 2009, que modificou a sistemática do cálculo das multas de mora, de ofício e daquelas decorrentes do descumprimento de obrigações acessórias relacionadas à Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP, anteriormente previstas nos artigos 32 e 35 da Lei 8.212/91, acrescentando os artigos 32-A e 35-A.

Assim, a partir da publicação da MP 449, de 3/12/2008, **para os fatos geradores de contribuições previdenciárias anteriores a esta data**, deverá ser avaliado o caso concreto e a norma atual deverá retroagir, se mais benéfica, pois em matéria de penalidades deve ser observado o disposto no CTN, artigo 106, inciso II, alínea ‘c’.

Desta feita, devem ser vinculados os processos de contribuições não declaradas em GFIP, somando-se as multas aplicadas aos lançamentos de obrigação principal com as multas pelo descumprimento de obrigação acessória, e comparando com a nova multa de ofício prevista no artigo 35-A da Lei 8.212/91, acrescida, se for o caso, da nova multa por descumprimento de obrigação acessória prevista no artigo 32-A da Lei 8.212/91 (relativa a contribuição recolhida e não declarada em GFIP).

Assim, a multa deve resultar do comparativo entre os valores que seriam lançados considerando a lei vigente à época do fato gerador (percentual de multa previsto na redação original do artigo 35 da Lei 8.212/91 somado ao valor de multa por descumprimento de obrigação acessória prevista no artigo 32, §5º da Lei 8.212/91) com o valor da multa de ofício que teria sido aplicada considerando a redação atual, conforme artigo 44 da Lei 9.430/96 (percentual de 75%) somado, se for o caso, ao valor da multa por descumprimento de obrigação acessória prevista no artigo 32-A da Lei 8.212/91.

Ocorre, contudo, que os percentuais da multa tanto do artigo 35 da Lei 8.212/91, quanto do artigo 44 da Lei 9.430/96, sofrem variação de acordo com o prazo do pagamento do crédito. Logo, tem-se que a comparação entre uma e outra modalidade somente poderá ser ratificada por ocasião do pagamento, devendo o valor da multa ser revisto, se for o caso, nos termos da Portaria Conjunta PGFN/RFB n. 14, de 4/12/09.

Os dispositivos legais ora atacados encontravam-se em vigor na época da ocorrência dos fatos geradores ou tiveram sua aplicação em razão do princípio da retroatividade benigna de que trata o Código Tributário Nacional, artigo 106, inciso II, alínea “c”.

CONCLUSÃO

Pelo exposto, no mérito, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário, para que a multa seja recalculada aplicando-se o disposto da Portaria conjunta PGFN/RFB nº 14/09.

Por ocasião do pagamento ou execução do crédito tributário, deverá ser calculada a multa mais benéfica, considerando o auto de infração conexo, em razão da alteração na legislação previdenciária promovida pela Lei 11.941/09, nos termos da Portaria conjunta PGFN/RFB nº 14, de 4/12/09.

(assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier