



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

Processo nº 35423.000416/2006-35
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-002.992 – 2ª Turma
Sessão de 07 de novembro de 2013
Matéria Descumprimento de Obrigação Acessória
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado FUNDAÇÃO DE CIÊNCIA TECNOLOGIA E ENSINO - FUNDACTE

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1999 a 30/09/2005

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. AUTO DE INFRAÇÃO ASSOCIADO A NFLD. APLICAÇÃO DE PENALIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA

Na aferição acerca da aplicabilidade da retroatividade benigna, não basta a verificação da denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre percentuais e limites. É necessário, basicamente, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta. Se as multas por descumprimento de obrigações acessória e principal foram exigidas em procedimentos de ofício, ainda que em separado, incabível a aplicação retroativa do art. 32-A, da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, eis que esta última estabeleceu, em seu art. 35-A, penalidade única combinando as duas condutas.

Recurso especial provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, em dar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Alexandre Naoki Nishioka (suplente convocado), Manoel Coelho Arruda Junior, Gustavo Lian Haddad, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Gonçalo Bonet Allge.

(Assinado digitalmente)

Henrique Pinheiro Torres - Presidente em exercício

(Assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo – Relatora

EDITADO EM: 13/11/2013

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Henrique Pinheiro Torres (Presidente em exercício), Gonçalo Bonet Allage (Vice-Presidente em exercício), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Alexandre Naoki Nishioka (suplente convocado), Marcelo Oliveira, Manoel Coelho Arruda Junior, Gustavo Lian Haddad, Maria Helena Cotta Cardozo, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Elias Sampaio Freire. Ausente, justificadamente, a Conselheira Susy Gomes Hoffmann.

Relatório

Trata o presente processo, de Auto de Infração, tendo em vista a apresentação de GFIP/GRFP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias (art. 32, inciso IV, § 5º, da Lei 8.212, de 1991, c/c o art. 225, IV e §4º, do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 1999).

Em sessão plenária de 23/09/2010, foi julgado o Recurso Voluntário 146.270, prolatando-se o Acórdão 2301-01.661 (fls. 157 a 161), assim ementado:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1999 a 30/09/2005

OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. APRESENTAÇÃO DE GFIP/GRFP COM DADOS NÃO CORRESPONDENTES AOS FATOS GERADORES DE TODAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS

Toda empresa está obrigada a informar, por intermédio de GFIP/GRFP, todos os fatos geradores de contribuição previdenciária.

DECADÊNCIA

De acordo com a Sumula Vinculante no 08, do STF, os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991 são inconstitucionais, devendo prevalecer, no que tange à decadência e prescrição, as disposições do Código Tributário Nacional.

Nos termos do art. 103-A da Constituição Federal, as Súmulas Vinculantes aprovadas pelo Supremo Tribunal Federal, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terão efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal.

Para os lançamentos de ofício, como é o caso do Auto de Infração, aplica-se, a regra contida no art. 173 do Código Tributário Nacional.

MULTA APLICADA

Os critérios estabelecidos pela MP 449/08, caso sejam mais benéficos ao contribuinte, se aplicam aos atos ainda não julgados definitivamente, em observância ao disposto no art. 106, II, "c", do CTN.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte”

A decisão foi assim registrada:

“ACORDAM os membros da 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Segunda Seção de Julgamento, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para adequar a multa ao artigo 32-A da Lei nº 8.212/91, nos termos do voto vencedor que será apresentado pelo conselheiro Adriano Gonzales Silvério, vencida a conselheira Bernadete de Oliveira Barros que aplicava o artigo 35-A da Lei nº 8.212/91.”

Cientificada do acórdão em 19/04/2011 (fls. 162), a Fazenda Nacional interpôs, em 20/04/2011 (fls. 164), o Recurso Especial de fls. 165 a 186, ao qual foi dado seguimento, conforme o Despacho nº 2300-367/2012, de 28/05/2012 (fls. 187 a 187/verso).

O apelo contém os seguintes argumentos, em síntese:

- o ordenamento jurídico pátrio rechaça a existência de *bis in idem* na aplicação de penalidades tributárias, o que significa que não é legítima a aplicação de mais de uma penalidade em razão do cometimento da mesma infração tributária, sendo certo que o contribuinte não pode ser apenado duas vezes pelo cometimento de um mesmo ilícito;

- o que a proibição do *bis in idem* pretende evitar é a dupla penalização por um mesmo ato ilícito, e não, propriamente, a utilização de uma mesma medida de quantificação para penalidades diferentes, decorrentes do cometimento de atos ilícitos também diferentes;

- nessa linha, constata-se que antes das inovações da MP 449/2008, atualmente convertida na Lei 11.941/2009, o lançamento do principal era realizado separadamente, em NFLD, incidindo a multa de mora prevista no artigo 35, II da Lei 8.212/91, além da lavratura do auto de infração, com base no artigo 32 da Lei 8.212/91 (multa isolada);

- com o advento da MP 449/2008, instituiu-se uma nova sistemática de constituição dos créditos tributários, o que torna essencial a análise de pelo menos dois dispositivos: artigo 32-A e artigo 35-A, ambos da Lei 8.212/91;

- o art. 32-A, em sua redação dada pela MP 449/2008, dispõe que:

"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 § 3^a deste artigo".

- trata-se de preceito normativo destinado unicamente a penalizar o contribuinte que deixa de informar em GFIP dados relacionado a fatos geradores de contribuições previdenciárias, nos termos do art. 32, inciso IV, da Lei 8.212/91;

- o atual regramento não criou maiores inovações aos preceitos do antigo art. 32 da Lei 8.212/91, exceto no que tange ao percentual máximo da multa que, agora, passou a ser de 20% (vinte por cento);

- assim, a infração antes penalizada por meio do art. 32, passou a ser enquadrada no art. 32-A, com a multa reduzida;

- contudo, a MP 449/2008 também inseriu no ordenamento jurídico o art. 35-A, *in verbis*:

"Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos as 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".

- tal dispositivo remete a aplicação do artigo 44 da Lei no 9.430/96, que dispõe:

"Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei n 2 11.488, de 2007).

*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**"; (destaques acrescidos)*

- a leitura do dispositivo acima transcrito corrobora a tese suscitada no acórdão paradigma e ora defendida, no sentido de que a o art. 44, inciso I, da Lei 9.430/96 abarca duas condutas: o descumprimento da obrigação principal (totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento) e também o descumprimento da obrigação acessória (falta de declaração ou declaração inexata);

- por certo, deve-se privilegiar a interpretação no sentido de que a lei não utiliza palavras ou expressões inúteis, em consonância com essa sistemática, tem-se que, a única forma de harmonizar a aplicação dos artigos citados é considerar que o lançamento da multa isolada prevista no artigo 32-A da Lei 8.212/91 ocorrerá quando houver tão-somente o descumprimento da obrigação acessória, ou seja, as contribuições destinadas a Seguridade Social foram devidamente recolhidas;

- por outro lado, toda vez que houver o lançamento da obrigação principal, além do descumprimento da obrigação acessória, a multa lançada deve ser única, qual seja, a prevista no artigo 35-A da Lei 8.212/91;

- essa foi a conclusão a que chegou o eminente relator do acórdão paradigma e que reflete a melhor interpretação da nova sistemática de lançamento das contribuições previdenciárias;

- ressalta-se que, conforme salientado alhures, houve lançamento de contribuições sociais em decorrência da atividade de fiscalização que deu origem ao presente feito, logo, de acordo com a nova sistemática, o dispositivo legal a ser aplicado seria o artigo 35-A da Lei 8.212/91, com a multa prevista no lançamento de ofício (artigo 44 da Lei 9.430/96);

- nessa linha de raciocínio, a NFLD e o Auto de Infração devem ser mantidos, com a ressalva de que, no momento da execução do julgado, a autoridade fiscal deverá apreciar a norma mais benéfica: se as duas multas anteriores (art. 35, II, e 32, IV, da norma revogada) ou o art. 35-A da MP 449.

Ao final, a Fazenda Nacional pede o total provimento do recurso, reformando-se o acórdão recorrido no ponto em que determinou a aplicação do art. 32-A, da Lei 8.212/91, em detrimento do art. 35-A, do mesmo diploma legal, para que seja adotada a tese esposada no acórdão paradigma, devendo-se 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 449/2008.

Cientificada do acórdão, do Recurso Especial e do despacho que lhe deu seguimento em 14/06/2012 (fls. 189), a Contribuinte ofereceu, em 29/06/2012, as Contra-Razões de fls. 190 a 192, contendo os seguintes argumentos, em resumo:

- o aspecto que deve ser priorizado é o da penalidade mais benéfica ao contribuinte;

- em se analisando os fatos do presente processo e constando-se que, no recálculo da multa, o novo valor é mais favorável ao contribuinte, não há como deixar de aplicá-lo;

- neste ponto não tem nenhuma razão a recorrente, pois como bem anotou o voto vencedor, pelo ilustre Conselheiro Adriano Gonzalez Silvério:

"A Ilustre Conselheira Relatora, ao proceder à análise da questão relativa à multa entendeu que, havendo benefícios ao contribuinte, deveria ser-lhe aplicada a multa prevista no artigo 35 A, da Lei 8.212, de 24 de julho de 1997, na redação dada pela Lei 77.941, de 27 de maio de 2009.

Prosseguiu, ainda:

"Contudo, penso que o disposto no artigo 35- A acima citado não se aplica ao caso concreto, pois a penalidade que embasou a autuação, antes definida no § 6º do artigo 32 da Lei 8.212, de 24 de julho de 1991 e que previa o erro de preenchimento de documentos fiscais, foi substituído pelo novel artigo 32-A. (...) A meu ver houve beneficiamento da situação do contribuinte, motivo pelo qual incide na espécie a retroatividade benigna prevista na alínea c do inciso II, do artigo 106, da Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional, devendo ser a multa lançada no presente AI calculada nos termos do artigo 32-A, da Lei 8.212, de 24 de julho de 1991, com a redação dada pela Lei 11.941, de 27 de maio de 2009".

- data máxima vênua, da sábia convicção de Vossas Excelências, contudo, a matéria aqui discutida é de clareza meridiana;

- não há como forçar a reforma do v. acórdão proferido, pois a decisão efetivamente, diante da subsunção feita:, simplesmente beneficia o contribuinte, como quer, no seu espírito, a lei.

Ao final, a Contribuinte pede o não conhecimento do Recurso Especial, por falta de justa causa e/ou embasamento legal e, caso conhecido, que lhe seja negado provimento.

Voto

Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, Relatora

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

Trata-se de Auto de Infração, tendo em vista a apresentação de GFIP/GRFP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias (art. 32, inciso IV, § 5º, da Lei 8.212, de 1991, c/c o art. 225, IV e §4º, do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 1999). Este Auto de Infração está relacionado a NFLD, conforme Termo de Encerramento da Ação Fiscal - TEAF de fls. 11.

Na decisão recorrida, foi determinada a adequação da multa ao artigo 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.

Os artigos da Lei nº 8.212, de 1991, com as alterações da Lei nº 9.528, de 1997, que orientavam o Auto de Infração e a NFLD tinham a seguinte redação:

"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.

(...)

§ 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.”

Assim, no caso em apreço, considerando-se que houve exigência por meio de Auto de Infração (descumprimento de obrigação acessória, objeto do presente processo) e de NFLD (descumprimento de obrigação principal, noticiada no TEAF), foram aplicadas duas multas, no contexto de lançamento de ofício. 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 NFLD não deixa dúvidas acerca da natureza material de multas de ofício.

Resta perquirir 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, a teor do art. 106, II, do CTN. Para tanto, porém, é necessário que se estabeleça a exata correlação entre as multas

anteriormente previstas e aquelas estabelecidas pela Lei nº 11.941, de 2009, a ver se efetivamente seria o caso, e em que condições aplicar-se-ia a retroatividade benigna.

As alterações promovidas pela Lei nº 11.941, de 2009, nos artigos 32 e 35, da Lei nº 8.212, de 1991, no sentido de uniformizar os procedimentos de constituição e exigência dos créditos tributários, previdenciários e não previdenciários, são as seguintes:

“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.

E o art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, por sua vez, assim estabelece:

*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)*

Destarte, a despeito das alegações do Contribuinte, em sede de Contra-Razões, 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 conduz à 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.

Diante do exposto, dou provimento ao Recurso Especial, interposto pela Fazenda Nacional, para que, na fase de execução desta decisão, se aplique a situação mais benéfica para o 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)

Maria Helena Cotta Cardozo



Ministério da Fazenda

PÁGINA DE AUTENTICAÇÃO

O Ministério da Fazenda garante a integridade e a autenticidade deste documento nos termos do Art. 10, § 1º, da Medida Provisória nº 2.200-2, de 24 de agosto de 2001 e da Lei nº 12.682, de 09 de julho de 2012.

Documento produzido eletronicamente com garantia da origem e de seu(s) signatário(s), considerado original para todos efeitos legais. Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001.

Histórico de ações sobre o documento:

Documento juntado por AFONSO ANTONIO DA SILVA em 21/11/2013 13:43:00.

Documento autenticado digitalmente por AFONSO ANTONIO DA SILVA em 21/11/2013.

Documento assinado digitalmente por: HENRIQUE PINHEIRO TORRES em 10/12/2013 e MARIA HELENA COTTA CARDOZO em 22/11/2013.

Esta cópia / impressão foi realizada por MARIA MADALENA SILVA em 30/10/2020.

Instrução para localizar e conferir eletronicamente este documento na Internet:

1) Acesse o endereço:

<https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx>

2) Entre no menu "Legislação e Processo".

3) Selecione a opção "e-AssinaRFB - Validar e Assinar Documentos Digitais".

4) Digite o código abaixo:

EP30.1020.18176.I91U

5) O sistema apresentará a cópia do documento eletrônico armazenado nos servidores da Receita Federal do Brasil.

Código hash do documento, recebido pelo sistema e-Processo, obtido através do algoritmo sha1:

2320ADDF36F361113A9D0436EF6D7C05AC865D47