



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

Processo nº 10140.722196/2011-15
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2202-004.043 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 5 de julho de 2017
Matéria RETROATIVIDADE BENIGNA
Recorrente CONACENTRO COOPERATIVA DOS PRODUTORES DO CENTRO OESTE
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

PENALIDADE MAIS BENÉFICA. MP 449/08. COMPARAÇÃO DE MULTAS.

Para fins de aplicação da penalidade mais benéfica, no caso de lançamento de ofício de contribuições previdenciárias não recolhidas e não informadas em GFIP, realizado após a entrada em vigor da MP 449/08 e em relação a fatos geradores ocorridos na vigência da legislação anterior, deverá ser comparada a multa de 24%, da sistemática anterior, somada à multa do CFL 68, com a multa de 75% da nova sistemática.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso, para aplicar a multa mais benéfica, conforme Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14/2009, vencidos os Conselheiros Martin da Silva Gesto, Junia Roberta Gouveia Sampaio e Dilson Jatahy Fonseca Neto (Relator), que deram provimento parcial ao recurso para aplicar a multa de acordo com o art. 32-A da Lei nº 8.212/91. Foi designado o Conselheiro Denny Medeiros da Silveira para redigir o voto vencedor.

(assinado digitalmente)

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa - Presidente.

(assinado digitalmente)

Dilson Jatahy Fonseca Neto - Relator.

(assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marco Aurélio de Oliveira Barbosa, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Dilson Jatahy Fonseca Neto, Fernanda Melo Leal, Denny Medeiros da Silveira, Rosy Adriane da Silva Dias, Martin da Silva Gesto e Marcio Henrique Sales Parada.

Relatório

Trata-se, em breves linhas, de auto de infração lavrado em desfavor da Contribuinte para constituir crédito referente a Contribuições Sociais Previdenciárias. Tendo a DRJ negado provimento à Impugnação, a Contribuinte interpôs Recurso Voluntário que foi julgado procedente pelo CARF. Intimada, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial que levou a CSRF a reformar parcialmente o acórdão recorrido e a determinar o retorno dos autos para análise da parte não julgada.

Feito o resumo da lide, passo ao relatório pormenorizado dos autos.

Em 23/09/2011 foram formalizados os autos de infração DEBCAD nº 37.352.475-7 (fls. 2/9), nº 37.352.476-5 (fls. 10/17 e 48), nº 37.352.477-3 (fls. 18/33) e nº 37.352.478-1 (fl. 34/47). Consta dos autos Relatório Fiscal (fls. 52/67 e docs. anexos fls. 68/288).

Intimada do lançamento, a Contribuinte protocolou Impugnação (fls. 322/328 e docs. anexos fls. 329/391), que foi julgada improcedente pela DRJ no acórdão nº 04-30.444, de 23/01/2013 (fls. 399/410).

Intimada em 07/02/2013 (fl. 418), e ainda inconformada, a Contribuinte interpôs Recurso Voluntário em 13/03/2013 (fls. 420/431 e docs. anexos fls. 432/1.203). Chegando ao CARF, foi proferido o acórdão nº 2803-002.909, de 21/01/2014 (fls. 1.209/1.215), que deu provimento ao Recurso Voluntário e que restou assim ementado:

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 01/01/2009

*CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA RURAL. SUBROGAÇÃO.
INCONSTITUCIONALIDADE. RECONHECIDA PELA STF.
APLICAÇÃO OBRIGATÓRIA. RICARF.*

Recurso Voluntário Provido." - fl. 1.209

Insatisfeita, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial (fls. 1.217/1.228), que foi admitido em 24/02/2014 (fls. 1.230/1.233). Intimada (fl. 1.244), a Contribuinte apresentou Contrarrazões (fls. 1.246/1.252). O recurso foi julgado pela CSRF no acórdão nº 9202-003.776, de 16/02/2016 (fls. 1.262/1.281), dando provimento parcial ao REsp e que restou assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 01/01/2009

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - AUTO DE INFRAÇÃO - AQUISIÇÃO DE PRODUTOR RURAL PESSOA FÍSICA - SUBROGAÇÃO - CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS INCIDENTES SOBRE A RECEITA DA COMERCIALIZAÇÃO DE SUA PRODUÇÃO. LEI Nº 10.256/2001 - CONCOMITÂNCIA COM AÇÃO JUDICIAL - SÚMULA Nº 1 DO CARF - APRECIÇÃO DE MATÉRIAS DISTINTAS DA AÇÃO JUDICIAL.

O Acórdão do RE 363.852/MG declarou a inconstitucionalidade do art. 25 da Lei nº 8.212/1991, com a redação dada pela Lei 9.528/1997, "até que legislação nova, arriada na Emenda Constitucional nº 20/98, venha a instituir a contribuição". Com o advento da lei 10.256/2001, ficou legitimada a cobrança de contribuições sobre a aquisição do produtor rural pessoa física sem prejuízo do procedimento de sub-rogação, previsto no art. 30, IV, da lei 8.212/1991, que em momento algum foi considerado inconstitucional.

Nos termos da Súmula CARF nº 1 importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.

Restando constatado que existe concomitância entre o mérito do processo administrativo e do judicial, só deverá ser conhecida pelo colegiado administrativo a matéria apresentada em recurso voluntário distinta do processo judicial.

Recurso Especial do Procurador Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, em dar provimento parcial ao recurso para declarar a definitividade do lançamento apenas no que tange ao tributo, por aplicação da Súmula CARF nº 1, com retorno dos autos à Câmara a quo, para discussão da retroatividade benigna da multa. (...) - fl. 1.262/1.263;

A Contribuinte foi intimada dessa decisão em 17/08/2016 (fl. 1.316).

Diante da extinção da turma originária, o processo foi devolvido para novo sorteio (fl. 1.319), caindo em minha relatoria.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Dilson Jatahy Fonseca Neto - Relator

Como se percebe do relatório, a matéria ora sob litígio é exclusivamente a análise da aplicabilidade da multa, vez que só essa matéria retornou da CSRF.

Da multa - revogação x retroatividade benigna

Argumenta a Contribuinte que,

"O lançamento tributário foi lavrado em 23.09.2011, imputando à recorrente a prática da infração descrita no § 5º, do art. 32, da Lei nº 8.212/91.

Nessa ocasião — 23.09.2011 — a referida disposição que serviu de base para a imposição da penalidade (§ 5º, do art. 32, da Lei nº 8.212/91), há muito que já havia sido expressamente revogado pelas disposições da Lei nº 11.941/2009.

Ainda assim, quando do lançamento, cuja competência é privativa da autoridade administrativa lançadora (art. 142, do CTN), a disposição que serviu de base para a imposição de penalidade já não mais figurava no ordenamento jurídico vigente.

Assim, o enquadramento daquela indigitada infração, quando do lançamento representativo de ato jurídico regrado, em disposição legal já revogada, configura inequívoco erro de direito a macular a imposição de penalidade.

Aqui não se trata de aplicação do princípio da retroatividade benigna. Esse princípio teria aplicação se a revogação houvesse ocorrido após a imposição da penalidade e com a superveniência de lei mais benigna.

Não é o caso dos autos, como já esclarecido, restando evidente o erro de direito que não autoriza novo lançamento.

Ademais, com a pretensão de aplicação da garantia da retroatividade benigna, acaba a autoridade julgadora por dar nova tipificação legal a um ato regrado, a um lançamento tributário, cuja atividade é privativa da autoridade lançadora, vedada essa atividade por parte do órgão julgador, como pacificado em remansosa jurisprudência dessa Colenda Corte." - fl. 430/431;

Compulsando os autos, percebe-se que no lançamento a autoridade fiscalizadora registrou:

"6.2.1. A multa a ser aplicada é aquela prevista no art. 32, §5º, (acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97) da Lei 8.212/91 c/c art. 284, II, do Regulamento aprovado pelo Decreto 3.048/99 e c/c artigo 373 do mesmo Regulamento e atualização da multa pela Portaria Interministerial MPS nº 407, de 14/07/2011 - DOU de 20/07/2011 - retificado.

(...)

6.2.7. Foram alterados, conforme artigos 32-A e pelo art. 35-A da Lei 8.212/91 alterados pela MP 449/2008 (convertido em Lei nº 11.941, de 27 de Maio de 2009) os cálculos das multas por falta de declaração em GFIP's com fundamento 68 e também multa de 75% de ofício. Por este fato fizemos a comparação e o valor menor é que foi utilizado por beneficiar a empresa, conforme artigo 106, inciso II item c do CTN. No caso, foi o do fundamento 68.

6.2.8. A multa a partir da competência 12/2008 (sem recolhimento) não tem comparação e foi aplicada a multa de 75% (ofício), conforme MP 449/2008" - fl. 65.

Analisando a questão, a DRJ já havia confirmado o entendimento da autoridade lançadora, no sentido de que deve ser feita a comparação, aplicando-se a multa mais benéfica.

Pois bem.

A verdade é que a argumentação da Contribuinte não é contra ou a favor desta ou daquela forma de aplicar a regra punitiva, mas sim pela **impossibilidade** de ser aplicada qualquer multa. Segundo seu raciocínio, uma vez que a regra do art. 32, §5º, da Lei nº 8.212/1991 foi revogada, não é possível aos lançamentos posteriores à sua revogação aplicá-la; de outro lado, considerando que a Lei nº 11.941/2009 é posterior aos fatos geradores, tampouco seria possível aplicá-la. Nesse caminho, entende pelo afastamento da regra do art. 32, §5º, sem a retroatividade da norma do art. 32-A da mesma Lei nº 8.212/1991.

Tal entendimento não pode prevalecer.

A verdade é que o art. 144 do CTN estabelece expressamente que:

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.

De outro lado, o art. 106 do mesmo diploma é claro em afirmar que:

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.

Em outras palavras, é necessário aplicar, quando do lançamento, a legislação vigente à época do fato gerador, a menos que a legislação posterior venha a excluir a penalidade ou a aplicar pena menos severa. Impende, portanto, realizar um comparativo das multas aplicáveis, identificando aquela que gere o menor ônus ao Contribuinte. É o caso da multa do art. 32, §5º, da Lei nº 8.212/1991, substituída pela multa do art.32-A do mesmo diploma pela alteração da Lei nº 11.941/2009.

Constata-se que, *in casu*, essa comparação foi feita, como se denota do item 6.2.7. do Termo de Verificação Fiscal (fl. 65) e do seu anexo IX (fl. 285). Acontece, que aplicou erroneamente a regra da retroatividade benigna, calculando todo o lançamento por uma forma ou por outra, quando deveria tê-lo feito independentemente por período de apuração. O que é mais, a norma que retroage é aquela do art. 32-A da Lei nº 8.212/1991, e não a sua cumulação com o art. 35-A.

Portanto, é necessário dar provimento parcial ao recurso, vez que é aplicável a punição, desde que o seja pela norma mais benéfica.

Dispositivo:

Diante de tudo quanto exposto, voto por dar provimento parcial para aplicar a multa nos termos do art. 32-A da Lei nº 8.212/1991.

(assinado digitalmente)

Dilson Jatahy Fonseca Neto - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Denny Medeiros da Silveira - Redator Designado.

Conforme já apontado pelo Relator, o Recorrente não pede a aplicação da penalidade mais benéfica, mas sim alega ser inaplicável qualquer penalidade, uma vez que, em sua ótica, a regra prevista no art. 32, § 5º, da Lei nº 8.212/91, teria sido revogada pela Lei 11.941/09.

Pois bem, acompanho o Relator quanto ao seu entendimento de que deve ser aplicada “a legislação vigente à época do fato gerador, a menos que a legislação posterior venha a excluir a penalidade ou a aplicar pena menos severa”, porém, com a *maxima venia*, divirjo quanto à multa mais benéfica a ser aplicada.

Vejamos, primeiramente, o que dispõe o Código Tributário Nacional quanto à aplicação da penalidade menos severa:

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;

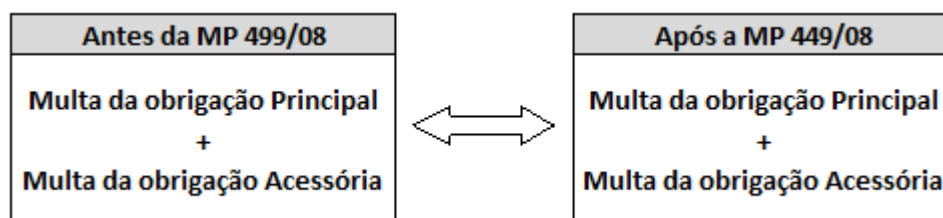
b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

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

Da exegese dos dispositivos transcritos acima, aplica-se a lei ao fato pretérito na hipótese de cominar penalidade menos severa que aquela prevista na lei vigente ao tempo dos fatos.

Então, no caso de mudança da legislação, como ocorre em relação à MP 449/08, temos que comparar o conjunto das penalidades aplicáveis na sistemática vigente ao tempo da infração com a nova sistemática.

Dessa forma, somam-se as multas aplicáveis na sistemática anterior, decorrentes do descumprimento da obrigação principal e da obrigação acessória, e somam-se as novas multas aplicáveis, comparando-se os resultados da seguinte forma:



Sendo assim, para a comparação, precisamos saber quais multas são aplicáveis antes e depois da MP 449/08.

Antes da MP 449/08

Na sistemática anterior à MP 449/08, o não cumprimento da obrigação principal importava na aplicação da multa de 24%, prevista no art. 35, inciso II, alínea "a", da Lei 8.212/91:

Art. 35. 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) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação;

Por sua vez, no caso de não cumprimento da obrigação acessória, referente à GFIP, eram aplicadas as seguintes multas, previstas no art. 32 da Lei 8.212/91:

Art. 32 [...]

[...]

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

0 a 5 segurados	1/2 valor mínimo
6 a 15 segurados	1 x o valor mínimo
16 a 50 segurados	2 x o valor mínimo
51 a 100 segurados	5 x o valor mínimo
101 a 500 segurados	10 x o valor mínimo
501 a 1000 segurados	20 x o valor mínimo
1001 a 5000 segurados	35 x o valor mínimo
acima de 5000 segurados	50 x o valor mínimo

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

administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no parágrafo anterior.

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

Tais multas podem ser assim resumidas:

Infração	Multas da sistemática anterior
Não declarar (não fazer GFIP).	Art. 32, § 4º - CFL ¹ 67
Declarar com incorreções ou omissões <u>relacionadas</u> às contribuições.	Art. 32, § 5º - CFL 68
Declarar com incorreções ou omissões <u>não relacionadas</u> às contribuições.	Art. 32, § 6º - CFL 69

Pois bem, no caso em tela, a infração corresponde à omissão, em GFIP, de bases de cálculo de contribuições previdenciárias, nas competências de 01/2007 a 11/2008. Logo, se trata de infração do CFL 68.

Portanto, na sistemática anterior à MP 449/08, são aplicáveis as seguintes multas:

Multa da Obrigação Principal	24%
Multa da Obrigação Acessória	CFL 68

Após a MP 449/08

Agora, na sistemática vigente após a MP 449/08, o não cumprimento da obrigação principal importa na aplicação da multa de 75%, prevista no art. 44, inciso I, da Lei 9.430/96:

¹ Código de Fundamentação Legal

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;

No caso de não cumprimento da obrigação acessória, referente à GFIP, a Lei 8.212/08, com as mudanças introduzidas pela MP 449/08, prevê as seguintes multas:

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.

Tais multas podem ser assim resumidas:

Infração	Multas da nova sistemática
Não declarar (não fazer GFIP).	Art. 32-A, inciso II - CFL 77
Declarar com incorreções ou omissões <u>relacionadas ou não</u> às contribuições.	Art. 32-A, inciso I - CFL 78

Portanto, numa análise imediata, seriam aplicáveis ao presente caso as seguintes multas:

Multa da Obrigação Principal	75%
Multa da Obrigação Acessória	CFL 78

Acontece, porém, que a multa de 75% não permite a aplicação concomitante da multa do CFL 78, no caso de incorreção ou omissão relacionada às contribuições.

Vejamos, novamente, o que diz o art. 44, inciso I, da Lei 9.430/96:

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;

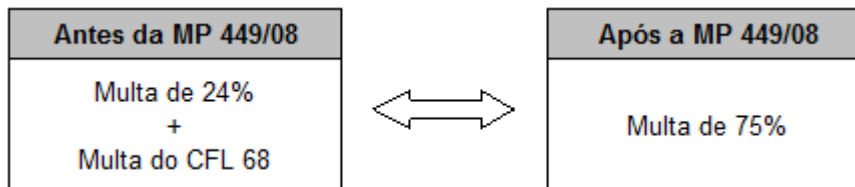
(Grifo nosso)

Conforme se observa, a multa de 75% pune, ao mesmo tempo, três infrações à lei: não recolher, não declarar e declarar com inexatidão, sendo essas duas últimas infrações correspondentes ao CFL 77 e ao CFL 78, respectivamente.

Assim, a aplicação da multa de 75%, junto com a multa do CFL 78 (no caso de incorreção ou omissão relacionada às contribuições), importa em *bis in idem*, o que não é permitido, pois teremos o mesmo Ente aplicando duas multas (previstas em normas distintas), em face do mesmo contribuinte e do mesmo fato gerador.

Dessa forma, com base na nova sistemática, deve ser aplicada no caso em análise apenas a multa de 75%, não sendo cabível a aplicação das disposições contidas no art. 32-A.

Nesses termos, deve ser feita a seguinte comparação:



No caso em tela, segundo consta dos itens 6.2.7 e 6.2.8 do Relatório Fiscal, fl. 65, foi efetuada a comparação das penalidades com vista a aplicação daquela que fosse mais benéfica ao contribuinte, nos seguintes termos:

6.2.7. Foram alterados, conforme artigo 32-A e pelo art 35-A da Lei 8.212/91 alterados pela MP 449/2008 (convertido em Lei o. 11.941, de 27 de Maio de 2009) os cálculos das multas por falta de declaração em GFIP's com fundamento 68 e também multa de 75% de ofício. Por este fato fizemos a comparação e o valor menor é que foi utilizado por beneficiar a empresa, conforme artigo 106, inciso II item c do CTN. No caso, foi o do fundamento 68.

6.2.8. A multa a partir da competência 12/2008 (sem recolhimento) não tem comparação e foi aplicada a multa de 75% (ofício), conforme MP 449/2008.

Compulsando os Autos de Infração, fls. 2 a 48, constata-se que, à exceção da competência 12/2008, na qual não cabia a comparação das multas, foi aplicada a penalidade da sistemática anterior (multa de 24% mais AI do CFL 68), por ser a mais benéfica.

Sendo assim, entendo por correto o procedimento adotado pela fiscalização.

De qualquer forma, nos termos da Portaria PGFN/RFB nº 14, de 4/12/09, lembramos que o cálculo da multa mais benéfica deve ser procedido no momento do pagamento ou do parcelamento, ou, caso não sejam efetuados, no momento do ajuizamento da execução fiscal pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN).

Conclusão

Isso posto, **NEGO PROVIMENTO** ao Recurso Voluntário e mantenho a penalidade imposta, conforme aplicada pela fiscalização.

(assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira