



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10283.000413/2008-84
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-006.361 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 03 de junho de 2020
Recorrente ATLÉTICO RIO NEGRO CLUBE
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/08/2003 a 31/12/2006

**MATÉRIA NÃO SUSCITADA EM SEDE DE DEFESA/IMPUGNAÇÃO.
PRECLUSÃO PROCESSUAL.**

Afora os casos em que a legislação de regência permite ou mesmo nas hipóteses de observância ao princípio da verdade material, não devem ser conhecidas às razões/alegações constantes do recurso voluntário que não foram suscitadas na impugnação, tendo em vista a ocorrência da preclusão processual, conforme preceitua o artigo 17 do Decreto nº 70.235 de 1972.

**LANÇAMENTO. NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA.
INOCORRÊNCIA.**

Não há que se falar em nulidade quando o lançamento observa todos os requisitos previstos no artigo 142 do CTN e no artigo 59 do Decreto nº 70.235 de 1972.

**CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. SEGURADOS EMPREGADOS.
CONTRIBUIÇÃO DESCONTADA EM FOLHA DE PAGAMENTO DO
EMPREGADO E NÃO DECLARADA EM GFIP. IMPUGNAÇÃO NÃO
EXPRESSA.**

A impugnação não expressa dos fatos geradores objeto do lançamento importa em renúncia e conseqüente concordância com os termos da NFLD. O Recorrente durante o procedimento não apresentou os documentos para comprovar a regularidade, invertendo neste caso o ônus da prova, nem tampouco durante a fase recursal demonstrou estarem indevidos os valores.

**MULTA. RETROATIVIDADE BENIGNA. APLICAÇÃO LEI Nº 8.212 DE
1991, COM A REDAÇÃO DADA PELA MP 449 DE 2008, CONVERTIDA
NA LEI Nº 11.941 DE 2009. PORTARIA PGFN/RFB Nº 14 DE 4 DE
DEZEMBRO DE 2009. SÚMULA CARF Nº 119.**

Aplica-se a legislação inovadora quando mais benéfica ao sujeito passivo. A comparação das multas previstas na legislação, para efeito de aferição da mais benéfica, leva em conta a natureza da exação, e não a sua nomenclatura. Em se tratando de lançamento de ofício por descumprimento de obrigação acessória e principal, a aplicação da multa prevista no artigo 35-A da Lei nº 8.212 de 1991,

deve retroagir para beneficiar o contribuinte se resultar menor do que a soma das multas previstas nos artigos 32, §§ 4º e 5º e 35, inciso II da mesma lei.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer em parte do recurso voluntário, por este tratar de tema estranho ao litígio administrativo instaurado pela impugnação ao lançamento. Na parte conhecida, no mérito, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário determinando a aplicação da retroatividade benigna nos termos do art. 476-A da Instrução Normativa RFB n.º 971 de 2009.

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

Débora Fófano dos Santos – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Francisco Nogueira Guarita, Douglas Kakazu Kushiyama, Débora Fófano dos Santos, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Marcelo Milton da Silva Risso e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 164/234) interposto contra decisão no acórdão da 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belém (PA) de fls. 134/140, que julgou o lançamento procedente, mantendo o crédito tributário formalizado na NFLD – Notificação Fiscal de Lançamento de Débito – DEBCAD n.º 37.063.955-3, consolidado em 18/12/2007, no montante de R\$ 26.963,77, já incluídos multa e juros (fls. 2/72), acompanhado do Relatório da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD n.º 37.063.955-3 (fls. 86/98), referente às contribuições devidas à Seguridade Social, correspondentes à parte dos segurados empregados, arrecadadas pela empresa mediante desconto em folhas de pagamento não declaradas em GFIP e não recolhidas integralmente ao Instituto Nacional do Seguro Social — INSS, destinadas ao Fundo de Previdência e Assistência Social — FPAS.

Do Lançamento

De acordo com resumo constante no acórdão recorrido (fl. 136):

Trata-se de Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD lançada contra a interessada acima identificada, totalizando o valor de R\$ 26.963,77 (vinte e seis mil, novecentos e sessenta e três reais e setenta e sete centavos), consolidado em 18/12/2007, correspondente ao período de 08/2003 a 12/2006.

De acordo com os diversos relatórios que compõem o lançamento, dentre eles o *Relatório Fiscal - RF* de fls. 43 a 49, o *DAD - Discriminativo Analítico de Débito*, e o *RL-Relatório de Lançamentos*, o presente lançamento contém as contribuições previdenciárias a cargo do empregado, arrecadadas mediante desconto efetuado pelo empregador, tendo como fato gerador, as remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados, jogadores de futebol e demais funcionários, obtidas em folhas de pagamento, recibos de rescisão e de férias, dos quais anexa cópia por amostragem.

As contribuições lançadas referem-se unicamente à rubrica *segurado*, sendo constituído dos levantamentos abaixo relacionados, ambos contendo contribuições não declaradas em GFIP, conforme classificação constante do *DAD*:

FPJ - Folha de Pagamento dos Jogadores.

SBF — Sal Contrib. Folha de Pgto e Doc.

Informa, ainda, o citado relatório fiscal que todos os recolhimentos que constam no banco de dados do INSS, foram abatidos das contribuições devidas lançadas na ação fiscal, assim como os valores que já haviam sido lançados por meio da LDC- Lançamento de Débito Confessado n.º 35.324.472-4 e da IP-Intimação para Pagamento n.º 01.101.500/2007, conforme discriminados nos relatórios *RDA-Relatório de Documentos Apresentados* e *RADA- Relatório de Apropriação de Documentos Apresentados*, anexos da presente NFLD.

Registra que foi lavrada *RFFP-Representação Fiscal para Fins Penais*, vez que foram constatadas situações que, em tese, configuram crime de sonegação de contribuições previdenciárias, por ter omitido informações de fatos geradores em GFIP, assim como não ter efetuado o recolhimento das contribuições devidas.

Da Impugnação

Devidamente cientificado da notificação de lançamento de débito (NFLD) em 20/12/2007, na pessoa de seu presidente (fl. 2), o contribuinte apresentou sua impugnação em 21/1/2008 (fls. 122/124), com os seguintes argumentos consoante resumo no acórdão da DRJ (fl. 136):

A empresa foi notificada mediante entrega pessoal em 20/12/2007 e protocolou tempestivamente, em 21/01/2008, impugnação ao lançamento, por intermédio do instrumento de fls. 61 a 62, pleiteando revisão do débito lançado, sob o único argumento de que deixaram de ser deduzidos valores recolhidos em guias de recolhimento, constantes nos documentos apresentados ao Sr. Auditor, o que altera significativamente os Valores por ele levantados.

Da Decisão da DRJ

A 4ª Turma da DRJ/BEL, em sessão de 14 de agosto de 2008, no acórdão n.º 01-11.736, julgou o lançamento procedente, conforme ementa abaixo reproduzida (fl. 134):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/08/2003 a 31/12/2006

NFLD N.º 37.063.955-3. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL.

O crédito previdenciário lavrado em conformidade com o art. 37 da Lei n.º 8.212/91 e alterações c/c art. 142 do C.T.N. inclusive constituído de provas dos fatos geradores lançados, somente será elidido mediante a apresentação de provas, pelo contribuinte, que comprove a não ocorrência desses fatos.

Lançamento Procedente

Do Recurso Voluntário

O contribuinte tomou ciência do acórdão da DRJ por via postal em 27/2/2009 (AR de fl. 144) e interpôs recurso voluntário em 30/3/2009 (fls. 164/234), acompanhado de documentos de fls. 236/313, alegando em síntese o que segue:

1. Aspectos jurídicos introdutórios

No tópico inicial comenta acerca dos aspectos jurídicos, enfatizando a supremacia constitucional e discorre a respeito da importância dos princípios, tecendo considerações em relação aos princípios da segurança jurídica e da legalidade tributária.

2. A violação dos princípios jurídicos por parte da Receita Federal que feriram de morte as garantias constitucionais do Recorrente: a ampla defesa e o contraditório.

Afirma que a violação dos princípios jurídicos por parte da Receita Federal teriam ferido de morte as garantias constitucionais do Recorrente, qual seja, a ampla defesa e o contraditório. Pondera acerca dos princípios do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório.

Relata que formulou e protocolizou requerimento para obtenção de cópia integral do presente processo administrativo, todavia até a presente data não obteve e não recebeu qualquer pronunciamento da autoridade fiscal.

No relatório fiscal a Autoridade menciona que apurou o crédito tributário com base também em recibos de férias, isto é, os valores consignados nesses documentos foram contemplados para a apuração da base de cálculo da exação, porém nenhum desses "documentos que serviram de suporte para ação fiscal, segundo palavras do próprio agente autuante, foram juntadas ao relatório ou a NFLD.

Dessa forma, como aferir, como comparar os cálculos, como contraditar, se o agente fiscal não os apresentou.

Sustenta que é dever da autoridade autuante juntar todos os elementos que serviram para o seu libelo de acusação, pois daí derivam duas consequências que levam a nulidade do feito, ou pelo menos, ao não acolhimento da acusação pela violação da ampla defesa e a não desincumbência do *onus probandi*.

Informa que no Relatório de Apropriação de Documentos Apresentados - RADA a autoridade fiscal aponta que utilizou no levantamento da obrigação um documento ou procedimento, ou sabe lá o que se trata, denominado "DSG".

Não existe na legislação tributária ou previdenciária nenhum documento ou procedimento com tal denominação ou com tal sigla.

Ora, como se pode afirmar que o tal "DSG" no mês de competência não apresentava saldo a favor do contribuinte capaz de abater as parcelas subseqüentes?

Como afirmar se o agente fiscal utilizou eventual saldo da apropriação nos meses que se seguiram? E o que é "DSG"?

Ora, é dever, é obrigação, do agente fiscal juntar e apontar o que aquilo significa, pois do contrário estará se violando o direito legítimo de defesa do contribuinte.

Se a decisão singular aponta que o contribuinte deve apresentar os comprovantes de recolhimento, pois mera alegação não serve de suporte para a defesa, o mesmo tratamento deve ser dispensado em relação a conduta do agente fiscal, posto que a situação é a mesma e o tratamento deve obrigatoriamente ser o mesmo, sob pena de vulnerar a igualdade de tratamento das partes.

O fato é que nem mesmo o acesso do contribuinte ao processo serviria para a plenitude de sua defesa, face ao comportamento dispensado pela autoridade fiscal.

Destaca que o agente fiscal menciona que confrontou a GPS e a FOLHA DE SALÁRIOS. Em alguns casos, quando se utilizou da folha de salários como base para a contribuição não cuidou em deduzir o salário-família que, como cediço, não integra a base de cálculo da contribuição, fazendo com que o lançamento reflita valor que não corresponde a realidade e o torna ilícito e incerto.

E essa conduta impõe a nulidade da exigência fiscal.

Destaca que nessa situação é impossível que a Recorrente possa produzir a sua defesa integral. O fato é que o direito de defesa está amplamente prejudicado.

4. O Pedido

A lei e os princípios constitucionais tributários são fundamentos que devem ser obedecidos por todos, principalmente pelas autoridades fiscais, o que não ocorre no presente caso, merecendo imediato reparo das autoridades julgadoras.

Diante de todo o exposto, a Recorrente requer seja recebido e provido seu recurso para declarar a violação sofrida e nula a NFLD (...).

O presente recurso compôs lote sorteado para esta relatora em sessão pública.

É o relatório.

Voto

Conselheira Débora Fófano dos Santos, Relatora.

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido.

Em sua peça recursal o Recorrente além de invocar a nulidade do lançamento por cerceamento de defesa, sob o argumento de não ter tido acesso à cópia integral do presente processo, alegou que no Relatório de Apropriação de Documentos Apresentados – RADA, a autoridade fiscal apontou ter utilizado no levantamento da obrigação um documento ou procedimento denominado "DSG" que não existe na legislação tributária e que o agente fiscal ao se utilizar da folha de salários como base para a contribuição não cuidou em deduzir o salário-família que, como cediço, não integra a base de cálculo da contribuição, fazendo com que o lançamento reflita valor que não corresponde a realidade e o torna ilíquido e incerto, não juntando qualquer elemento para comprovar tal alegação.

Ocorre que na impugnação o sujeito passivo nada argumentou a respeito do procedimento denominado "DSG" e a questão da dedução do salário-família da base para a contribuição, seja de forma preliminar ou no mérito. Nos termos da legislação processual tributária, esses argumentos recursais se encontram fulminados pela preclusão, uma vez que não foram suscitados por ocasião da apresentação da impugnação, conforme preceitua o artigo 17 do Decreto nº 70.235 de 6 de março de 1972¹.

Nessa toada, não merece conhecimento a matéria suscitada em sede de recurso voluntário, que não tenha sido objeto de contestação na impugnação.

Ainda, ao deixar de refutar qualquer um dos fatos geradores apurados pela fiscalização, reputam-se devidas as contribuições lançadas e diante do fato de não ter havido manifestação expressa em relação aos pontos da decisão do juízo *a quo*, presume-se que houve a concordância com tal decisão. A transcrição do seguinte excerto do acórdão recorrido demonstra que também em sede de impugnação o contribuinte manifestou seu inconformismo apenas de forma genérica, desprovido de qualquer elemento probatório (fl. 138):

(...)

Inicialmente, do exame da Notificação em foco, composta pelos seus diversos relatórios já assinalados, concluo que resultam sobejamente demonstrados os elementos do lançamento: a) a competência, mês e ano; b) os documentos nos quais foram apurados os valores de base de cálculo; c) as alíquotas aplicadas; d) o fato gerador; e) a fundamentação legal que ampara o lançamento f) a motivação. Tudo, ressalte-se, de acordo com os documentos fornecidos pela própria postulante, que se constituem em provas que alicerçam o lançamento.

¹ Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

Assim sendo, resta evidenciado que a presente Notificação foi lavrada na estrita observância dos dispositivos legais concernentes à matéria previdenciária, descrevendo com clareza e precisão os fatos ocorridos e os fundamentos jurídicos e fáticos que amparam o presente lançamento fiscal.

Por outro lado, a defendente não aduz a inoccorrência dos fatos geradores lançados, mas alega tão-somente a existência de fatos extintivos, no caso de recolhimentos de parte da exação ou de sua totalidade. Entretanto, a ausência de especificidade das alegações, que não apontam precisamente a(s) competência(s) e respectivos valores que deixaram de ser deduzidos, mas fazem a afirmação de forma genérica tão-somente, aliada à falta de provas que sustentem tal arguição, comprometem a consistência dos argumentos e impedem o exame, sobretudo diante da constatação de que houve dedução tanto de guias de recolhimentos, quanto de créditos anteriormente lançados, conforme atestam os diversos relatórios que compõem a Notificação em lide, em especial o *RDA-Relatório de Documentos Apresentados*.

O *RDA*, em conjunto com o *RADA- Relatório de Apropriação de Documentos Apresentados*, possibilitam à suplicante a compreensão dos documentos que foram considerados, bem como da forma como esses foram apropriados aos diversos lançamentos efetuados na ação fiscal, não apenas a presente Notificação, viabilizando também contraditar tais apropriações de forma mais consistente, o que não foi feito, Impossível a este órgão julgador conhecer de razões defensórias destituídas das provas com que pretende impugnar a notificação de débito, que possam dar sustento As suas alegações. As simples alegações da empresa não a eximem da prova objetiva, a qual não foi realizada no processo administrativo fiscal.

Impossível a este órgão julgador conhecer de razões defensórias destituídas das provas com que pretende impugnar a notificação de débito, que possam dar sustento às suas alegações. As simples alegações da empresa não a eximem da prova objetiva, a qual não foi realizada no processo administrativo fiscal.

(...)

Nos termos do artigo 142 da Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966 (CTN)²:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

No âmbito do processo administrativo fiscal são tidos como nulos os atos lavrados por pessoa incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos termos do artigo 59 do Decreto nº 70.235 de 1972:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

² O artigo 10 do Decreto nº 70.235 de 6 de março de 1972, assim dispõe:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

Desta forma, para serem considerados nulos os atos, termos e a decisão têm que ter sido lavrados por pessoa incompetente ou violar a ampla defesa do contribuinte. Ademais, a violação à ampla defesa deve sempre ser comprovada, ou ao menos existir fortes indícios do prejuízo sofrido pelo contribuinte.

Também não houve qualquer cerceamento do direito de defesa, posto que a matéria está sendo rediscutida no presente recurso pelo contribuinte, não havendo que se falar ainda em supressão de instâncias.

Da leitura do Relatório Fiscal e do acórdão da DRJ não merecem prosperar as alegações do Recorrente. O auto de infração e seu relatório fiscal foram lavrados em consonância com o artigo 142 do CTN e tanto estes quanto o acórdão recorrido foram lavrados por autoridade competente e sem preterição do direito de defesa, razão pela qual não há qualquer nulidade dos mesmos.

O Recorrente alega que houve cerceamento de defesa por não tido acesso à cópia integral do presente processo, todavia tal argumento não merece prosperar.

O contribuinte foi cientificado da decisão do acórdão da DRJ em 27/2/2009 (AR fl. 144). Por intermédio de petição datada de 24/3/2009, recepcionada na unidade de origem em 25/3/2009, requereu cópias xerográficas deste processo (fl. 146). Na fl. 158 foi anexada cópia do darf, código da receita 3292 (FUNDAF - RESSARCIMENTO POR COPIAS XEROX), com autenticação bancária em 26/3/2009.

Nos autos não há qualquer informação acerca de ter havido ou não o atendimento do pedido do contribuinte. Todavia tal fato é irrelevante, não sendo motivo para a suscitada nulidade do lançamento, tendo em vista que por ocasião do encerramento da ação fiscal, o contribuinte recebeu cópias da NFLD e de todos os anexos nela mencionados e dela integrantes, conforme comprovam cópias dos documentos de fls. 2 e 82/84. Também recebeu cópia do acórdão, remetida por via postal pelo órgão julgador de primeira instância (fl. 142).

Pertinente a transcrição do artigo 60 do Decreto nº 70.235 de 1972:

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio

Ao adentrar em minúcia do lançamento, como no caso de questionar o procedimento "DSG", verifica-se que teve perfeita compreensão dos fatos a ele atribuídos, não restando configurado o cerceamento de defesa, razão pela qual não há como ser acolhida a alegação do Recorrente e, portanto, deve ser mantida a decisão de primeira instância.

Da Retroatividade Benigna da Multa

Tendo em vista a disposição contida no artigo 106, II, "c" da Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), devido às alterações promovidas na Lei nº 8.212 de 24 de julho de 1991, pela MP nº 449 de 3 de dezembro de 2008,

convertida na Lei n.º 11.941 de 27 de maio de 2009, há que se verificar a situação mais favorável ao sujeito passivo, em matéria de penalidade relacionada a infrações anteriores a 3/12/2008.

A Portaria PGFN/RFB n.º 14 de 4 de dezembro de 2009, a seguir reproduzida, se reporta à aplicação do princípio da retroatividade benigna previsto no artigo 106, inciso II, alínea "c" do CTN, em face das penalidades aplicadas às contribuições previdenciárias nos lançamentos de obrigação principal e de obrigação acessória, em conjunto ou isoladamente, previstas na Lei n.º 8.212 de 1991, com as alterações promovidas pela MP 449 de 2008, convertida na Lei n.º 11.941 de 2009:

Portaria PGFN/RFB n.º 14 de 04 de dezembro de 2009

Art. 1º A aplicação do disposto nos arts. 35 e 35-A da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991, com a redação dada pela Lei n.º 11.941, de 27 de maio de 2009, às prestações de parcelamento e aos demais débitos não pagos até 3 de dezembro de 2008, inscritos ou não em Dívida Ativa, cobrados por meio de processo ainda não definitivamente julgado, observará o disposto nesta Portaria.

Art. 2º No momento do pagamento ou do parcelamento do débito pelo contribuinte, o valor das multas aplicadas será analisado e os lançamentos, se necessário, serão retificados, para fins de aplicação da penalidade mais benéfica, nos termos da alínea "c" do inciso II do art. 106 da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN).

§1º Caso não haja pagamento ou parcelamento do débito, a análise do valor das multas referidas no caput será realizada no momento do ajuizamento da execução fiscal pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN).

§ 2º A análise a que se refere o caput dar-se-á por competência.

§ 3º A aplicação da penalidade mais benéfica na forma deste artigo dar-se-á:

I - mediante requerimento do sujeito passivo, dirigido à autoridade administrativa competente, informando e comprovando que se subsume à mencionada hipótese; ou

II - de ofício, quando verificada pela autoridade administrativa a possibilidade de aplicação.

§ 4º Se o processo encontrar-se em trâmite no contencioso administrativo de primeira instância, a autoridade julgadora fará constar de sua decisão que a análise do valor das multas para verificação e aplicação daquela que for mais benéfica, se cabível, será realizada no momento do pagamento ou do parcelamento.

Art. 3º A análise da penalidade mais benéfica, a que se refere esta Portaria, será realizada pela comparação entre a soma dos valores das multas aplicadas nos lançamentos por descumprimento de obrigação principal, conforme o art. 35 da Lei n.º 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei n.º 11.941, de 2009, e de obrigações acessórias, conforme §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei n.º 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei n.º 11.941, de 2009 e da multa de ofício calculada na forma do art. 35-A da Lei n.º 8.212, de 1991, acrescido pela Lei n.º 11.941, de 2009.

§ 1º Caso as multas previstas nos §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei n.º 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei n.º 11.941, de 2009, tenham sido aplicadas isoladamente, sem a imposição de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal, deverão ser comparadas com as penalidades previstas no art. 32-A da Lei n.º 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009.

§ 2º A comparação na forma do caput deverá ser efetuada em relação aos processos conexos, devendo ser considerados, inclusive, os débitos pagos, os parcelados, os não impugnados, os inscritos em Dívida Ativa da União e os

ajuizados após a publicação da Medida Provisória n.º 449, de 3 de dezembro de 2008.

Art. 4º O valor das multas aplicadas, na forma do art. 35 da Lei n.º 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei n.º 11.941, de 2009, sobre as contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, deverá ser comparado com o valor das multa de ofício previsto no art. 35-A daquela Lei, acrescido pela Lei n.º 11.941, de 2009, e, caso resulte mais benéfico ao sujeito passivo, será reduzido àquele patamar.

Art. 5º Na hipótese de ter havido lançamento de ofício relativo a contribuições declaradas na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP), a multa aplicada limitar-se-á àquela prevista no art. 35 da Lei n.º 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais deste Conselho Administrativo (CSRF), de forma unânime, pacificou os seguintes entendimentos:

i) na aferição acerca da aplicabilidade da retroatividade benigna, não basta a verificação da denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre dispositivos, percentuais e limites. É necessário, antes de tudo, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto que sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta; e

ii) na hipótese de lançamento apenas de obrigação principal, a retroatividade benigna será aplicada se, na liquidação do acórdão, a penalidade anterior à vigência da MP 449, de 2008, ultrapassar a multa do artigo 35-A da Lei n.º 8.212 de 1991, correspondente aos 75% previstos no artigo 44 da Lei n.º 9.430/96. Caso as multas previstas nos §§ 4º a 6º do artigo 32 da Lei n.º 8.212 de 1991, em sua redação anterior à dada pela MP 449 (convertida na Lei 11.941 de 2009), tenham sido aplicadas isoladamente - descumprimento de obrigação acessória sem a imposição de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal - deverão ser comparadas com as penalidades previstas no artigo 32-A da Lei n.º 8.212 de 1991, bem assim no caso de competências em que o lançamento da obrigação principal tenha sido atingida pela decadência.

Tais entendimentos foram sedimentados na Súmula CARF n.º 119:

No caso de multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, associadas e exigidas em lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória n.º 449, de 2008, convertida na Lei n.º 11.941, de 2009, a retroatividade benigna deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos geradores, com a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996. (**Vinculante**, conforme Portaria ME n.º 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

No caso concreto, conforme relatado pela autoridade fiscal (fls. 94/96):

(...)

7. Por razões técnico-operacionais, conforme instrumentos normativos e de acordo com a natureza do débito e período a que se refere, a fiscalização na empresa, teve seu resultado parcial distribuído nas seguintes Notificações Fiscais de Lançamento de Débito — NFLD:

NFLD n.º 37.063.952-9	Referente às Contribuições Previdenciárias incidentes sobre as Remunerações pagas a segurados Contribuintes Individuais.
NFLD n.º 37.063.953-7	Referente às Contribuições Previdenciárias descontadas das Remunerações dos segurados empregados, obtidas através de Folhas de Pagamento declaradas em GFIP.
NFLD n.º 37.063.954-5	Referente às Contribuições Previdenciárias de responsabilidade da empresa, incidentes sobre as Remunerações pagas a segurados empregados, obtidas através de Folhas de Pagamento declaradas em GFIP.
NFLD n.º 37.063.956-1	Referente às Contribuições Previdenciárias de responsabilidade da empresa, incidentes sobre as Remunerações pagas a segurados empregados, obtidas através de Folhas de Pagamento NÃO declaradas em GFIP.
NFLD n.º 37.063.957-0	Referente às Contribuições Previdenciárias dos Segurados e Patronal, incidentes sobre Salários de Contribuição com base na Contabilidade e RAIS, NÃO declaradas em GFIP.
NFLD n.º 37.063.958-8	Referente às Contribuições Previdenciárias dos Segurados e Patronal, incidentes sobre os Salários de Contribuição Arbitrados do Departamento de Futebol.

8. No decorrer da Ação Fiscal também foi constatado o descumprimento pela empresa de Obrigações Acessórias, motivo pelo qual foram lavrados os Autos de Infração abaixo relacionados:

Auto de Infração n.º	CFL	Descrição
37.144.008-4	38	Deixou de apresentar vários documentos solicitados através do Termo de Início da Ação Fiscal – TIAF.
37.144.009-2	68	Apresentou GFIP com dados não correspondentes aos Fatos Geradores de todas as Contribuições Previdenciárias.
37.144.010-6	30	Deixou de preparar Folhas de Pagamento de acordo com os padrões e normas estabelecidas.

Tendo em conta a possível retroatividade benigna decorrente das alterações promovidas pela Lei n.º 11.941 de 2009, deve haver a comparação de qual a penalidade mais benéfica ao Recorrente: a anterior ou a posterior à Lei n.º 11.941 de 2009, devendo sempre ser observada a exigência da obrigação principal.

Neste sentido, a autoridade responsável pela execução do acórdão, quando do trânsito em julgado administrativo, deverá efetuar a comparação, conforme determina o artigo 476-A da Instrução Normativa RFB n.º 971 de 13 de novembro de 2009:

(...)

Art. 476-A. No caso de lançamento de ofício relativo a fatos geradores ocorridos: (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB n.º 1027, de 22 de abril de 2010)

I - até 30 de novembro de 2008, deverá ser aplicada a penalidade mais benéfica conforme disposto na alínea "c" do inciso II do art. 106 da Lei n.º 5.172, de 1966 (CTN), cuja análise será realizada pela comparação entre os seguintes valores: (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB n.º 1027, de 22 de abril de 2010)

a) somatório das multas aplicadas por descumprimento de obrigação principal, nos moldes do art. 35 da Lei n.º 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei n.º 11.941, de 2009, e das aplicadas pelo descumprimento de obrigações acessórias, nos moldes dos §§ 4º, 5º e 6º do art. 32 da Lei n.º 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei n.º 11.941, de 2009; e (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB n.º 1027, de 22 de abril de 2010)

b) multa aplicada de ofício nos termos do art. 35-A da Lei n.º 8.212, de 1991, acrescido pela Lei n.º 11.941, de 2009. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB n.º 1027, de 22 de abril de 2010)

II - a partir de 1º de dezembro de 2008, aplicam-se as multas previstas no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1027, de 22 de abril de 2010)

§ 1º Caso as multas previstas nos §§ 4º, 5º e 6º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, tenham sido aplicadas isoladamente, sem a imposição de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal, deverão ser comparadas com as penalidades previstas no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1027, de 22 de abril de 2010)

§ 2º Para definição do multiplicador a que se refere a alínea "a" do inciso I, e de apuração do limite previsto nas alíneas "b" e "c" do inciso I do caput, serão considerados, por competência, todos os segurados a serviço da empresa, ou seja, todos os empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais verificados em procedimento fiscal, declarados ou não em GFIP. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1027, de 22 de abril de 2010)

(...)

Conclusão

Em razão do exposto, vota-se em não conhecer em parte do recurso voluntário, por este tratar de tema estranho ao litígio administrativo instaurado pela impugnação ao lançamento. Na parte conhecida, no mérito, em dar parcial provimento ao recurso voluntário determinando a aplicação da retroatividade benigna nos termos do art. 476-A da Instrução Normativa RFB nº 971 de 2009.

Débora Fófano dos Santos