



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10803.000159/2008-06
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9202-009.197 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 17 de novembro de 2020
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
MUDE COMERCIO E SERVICOS LTDA.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2003 a 30/09/2007

PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO. PRECLUSÃO. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Considerar-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada na impugnação, precluindo o direito de o contribuinte argui-la em sede de recurso voluntário.

APLICAÇÃO DE PENALIDADE. PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA. LEI Nº 8.212/1991, COM A REDAÇÃO DADA PELA MP 449/2008, CONVERTIDA NA LEI Nº 11.941/2009. PORTARIA PGFN/RFB Nº 14 DE 04 DE DEZEMBRO DE 2009.

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.

O cálculo da penalidade deve ser efetuado de acordo com a Súmula/Carf N. 119.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte, vencidos os conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho e Ana Cecília Lustosa da Cruz, que não conheceram. No mérito, por maioria de votos, acordam em negar-lhe provimento, vencida a conselheira Ana Paula Fernandes (relatora), que lhe deu provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa. Acordam ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em dar-lhe provimento.

Nos termos do Art. 58, § 5º, Anexo II do RICARF, o conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso (suplente convocado) não votou nesse julgamento, por se tratar de questão já votada pela conselheira Ana Paula Fernandes (relatora) na reunião do mês de setembro de 2020.

Nos termos do Art. 58, §13 do RICARF, foi designada pela Presidente de Turma como redatora *ad hoc* para este julgamento, a conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo – Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri – Redatora *ad hoc*

(assinado digitalmente)

Pedro Paulo Pereira Barbosa – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ana Paula Fernandes (Relatora), Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Pedro Paulo Pereira Barbosa, João Victor Ribeiro Aldinucci, Maurício Nogueira Righetti, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício).

A Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri foi designada Redatora *ad hoc* pela Presidente da Turma, para relatoria do recurso em sessão de julgamento e posterior formalização do respectivo acórdão, conforme a minuta de relatório, voto e ementa depositada no diretório corporativo do CARF pela Relatora original.

Relatório

Tratam-se de Recursos Especiais motivados pela Fazenda Nacional e pelo Contribuinte face ao acórdão 2403-01.129, proferido pela 3ª Turma Ordinária / 4ª Câmara / 2ª Seção de Julgamento.

O presente crédito tributário previdenciário lançado através do Auto de Infração nº 37.211.308-7, lavrado em 09/12/2008, refere-se a contribuições devidas à Seguridade Social por segurados empregados que deixou de ser arrecadada pela empresa, rubrica “Segurados”, nas competências janeiro de 2003 a setembro de 2007, incidentes sobre a remuneração de segurados caracterizados como empregados, não declaradas em Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP, no momento de R\$ 45.273,23 (quarenta e cinco mil, duzentos e setenta e três Reais e vinte e três centavos) consolidado em 09/12/2008.

Em 28/04/2011, a DRJ, no acórdão nº 16-31.194, às fls. 1402/1445, considerou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido.

Em 14/05/2014, a 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, às fls. 1628/1651, exarou o Acórdão nº 2301-01.129, **DANDO PROVIMENTO PARCIAL** ao Recurso Ordinário interposto pelo Contribuinte, para, quanto ao CORESP, dizer que ele não implica responsabilidade aos relacionados e tão pouco comporta discussão no âmbito do CARF, e, referente a multa, aplicar-lhe a mais benéfica, conforme determina o artigo 106, II, C do CTN, sendo certo que o artigo 61 da Lei 9.430/1996, é a mais favorável. A Decisão restou assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2003 a 30/09/2007

DECADÊNCIA - INOCORRÊNCIA

De acordo com a Súmula 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.

Na ocorrência de simulação, aplica-se o prazo decadencial previsto no art. 173, I, do CTN.

CARACTERIZAÇÃO DE SEGURADO EMPREGADO

Nos termos do artigo 12, inciso I, letra “a”, da Lei 8.212/91, são segurados obrigatórios da Previdência Social, como empregado, “aquele que presta serviço de natureza urbana ou rural à empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração.

Os elementos caracterizadores do vínculo empregatício estão devidamente demonstrados no relatório fiscal do AI

CERCEAMENTO DE DEFESA - NÃO CONFIGURADO

Não há que se falar em nulidade por cerceamento de defesa quando os relatórios que integram o AI trazem todos os elementos que motivaram a sua lavratura e expõem, de forma clara e precisa, a ocorrência do fato gerador da contribuição previdenciária, elencando todos os dispositivos legais que dão suporte ao procedimento do lançamento.

JUROS E MULTA DE MORA

A utilização da taxa de juros SELIC e a multa de mora encontram amparo legal nos artigos 34 e 35 da Lei 8.212/91.

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI

Impossibilidade de apreciação de inconstitucionalidade da lei no âmbito administrativo.

EXCLUSÃO DOS REPRESENTANTES LEGAIS DA RELAÇÃO DE CORESPONSÁVEIS

Tem finalidade meramente informativa, não atribui responsabilidade tributária aos relacionados e tão pouco admite discussão no CARF.

MULTA

Há de se reconhecer o direito do contribuinte à redução da multa incidente pelo não recolhimento da contribuição previdenciária, sendo a mesma aplicável a todos os períodos, uma vez que as multas aplicadas por infrações administrativas tributárias, devem seguir o princípio da retroatividade da lei mais benéfica ao contribuinte, com previsão legal no artigo 106, inciso II, "c" do CTN, reduzindo-se o valor da multa aplicada nos moldes do que determina o artigo 61 da Lei nº 9.430/96.

Assim, como no caso em tela, para valer a regra da retroatividade benéfica da lei, estampada no artigo 106 II, C do Código Tributário Nacional, há de ser aplicada aquela que se encontra no artigo 61 da Lei 9.430/1996.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Em 09/08/2014, às fls. 1653/1663, a Fazenda Nacional interpôs **Recurso Especial**, arguindo divergência jurisprudencial acerca da seguinte matéria: **cálculo mais benéfico da multa aplicada**. Aduziu a União que o Colegiado a quo sustenta ser desnecessária a soma da multa da obrigação principal com a multa da obrigação acessória para efeitos de comparação com o que dispõe o art. 35-A da lei nº 8.212/91. De fato, para a Turma recorrida, a comparação deve ser feita separadamente. Primeiro, entre a multa por descumprimento de obrigação acessória prevista no art. 32, IV, da norma revogada, com o novo art. 32-A da Lei n. 8.212/91. Depois, entre a multa por descumprimento de obrigação principal prevista no art. 35, revogado, com o novo art. 35 na Lei n. 8.212/91. Portanto, para v. acórdão recorrido o art. 35-A deve ser sempre ignorado na comparação entre as multas. Diversamente, os paradigmas defendem que, para aferição da penalidade mais benéfica ao contribuinte, o procedimento correto consiste em somar as multas das obrigações principal e acessória (art. 35, II e art. 32, IV da norma revogada), referentes à sistemática antiga, e comparar o resultado com a multa atual (art. 35-A da Lei nº 8.212/91, introduzida pela MP nº 449/2008), em conformidade com o que dispõe a Instrução Normativa RFB nº 1.027, de 22/10/2010.

Ao realizar o Exame de Admissibilidade do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, às fls. 1671/1675, a 3ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, **DEU SEGUIMENTO** ao recurso, restando admitida a divergência em relação à seguinte matéria: **cálculo mais benéfico da multa aplicada**.

Às fls. 1681/1687 o Contribuinte apresentou **Embargos de Declaração**, alegando omissão e contradição no acórdão *a quo*, tendo restado restaram providos para que os autos fossem novamente submetidos à apreciação do Colegiado, com vistas a sanar os vícios apontados pelo Sujeito Passivo, conforme fls. 1788/1792.

Às fls. 1794/1797, os Embargos de Declaração foram acolhidos com efeitos Infringentes, para sanando o vício apontado no Acórdão 2301004.030 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária de 14/05/2014, **RERATIFICAR** a decisão, **DANDO-LHE PROVIMENTO**

PARCIAL, Retificando a questão da Decadência com fulcro no art. 150, § 4º do CTN, estando decaídos os levantamentos até 11/2003 e Ratificando a decisão quanto aos demais levantamentos.

Às fls. 1741/1765, o Contribuinte apresentou **Contrarrrazões**, arguindo, **em sede de preliminar**, ausência de prequestionamento da matéria objeto do Recurso Especial; ausência de cotejo analítico entre os acórdãos paradigmas e recorrido - inexistência de divergência entre as decisões. No mérito, dentre outros argumentos, requereu o não provimento do recurso da União.

À fl. 1800 a Fazenda Nacional ratificou os termos do Recurso Especial.

Em 19/11/2018, às fls. 1809/1831, o Contribuinte interpôs **Recurso Especial**, arguindo divergência jurisprudencial acerca das seguintes matérias: 1. **Dever de investigação para a identificação do fato gerador e realização do lançamento do crédito tributário.** Aduziu o Contribuinte que os dois acórdãos, paradigma e recorrido, tratam de regras para o lançamento de contribuição previdenciária em decorrência de reconhecimento de vínculo empregatício. A divergência de entendimento entre diferentes Turmas do CARF se estabelece, pois, ao redor do art. 142 do CTN, notadamente no que diz respeito à necessidade de comprovação dos requisitos da relação empregatícia para fins da constituição do crédito. Enquanto o recorrido entende que, por tratar de períodos pretéritos, os documentos contábeis e as folhas são suficientes, o paradigma, em sentido diametralmente oposto, entende que, ainda assim, é dever da Fiscalização aprofundar suas análises e lançar o tributo apenas se comprovados os requisitos trabalhistas. 2. **Extensão do conceito de “matéria” para fins da preclusão prevista no art. 17 do Decreto nº 70.235/72.** Segundo o Contribuinte, o v. acórdão recorrido, com relação a duas alegações (reconhecimento pelo MTE da regularidade dos procedimentos da Recorrente e incidência de juros sobre multa), entendeu que não poderia apreciá-las em razão de preclusão. Entendeu, pois, que **matéria = argumento**. De outro lado, o acórdão paradigma entende o termo “matéria” do art. 17 do Decreto nº 70.235/72 como sendo o “tributo discutido no auto de infração”. Isto é, se determinado tributo não é objeto de impugnação, faz-se a coisa julgada e, aí sim, está-se diante da preclusão de haver recurso sobre aquele tributo. De outro lado, uma vez havendo a impugnação do tributo, ainda que por um único argumento, não há preclusão com relação a um segundo ou terceiro argumento, desde que relacionado àquele tributo questionado em impugnação. Tem-se então que **matéria = tributo**.

Ao realizar o Exame de Admissibilidade do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, às fls. 1835/1842, a 3ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, **DEU PARCIAL SEGUIMENTO** ao recurso, restando admitida a divergência APENAS em relação à seguinte matéria: **Extensão do conceito de “matéria” para fins da preclusão prevista no art. 17 do Decreto nº 70.235/72.**

Às fls. 1850/1861 o Contribuinte apresentou **Agravo**, o qual foi rejeitado através do Despacho às fls. 1864/1869, e dado ciência ao Contribuinte, conforme fl. 1873.

Em 10/12/2019, a União apresentou **Contrarrrazões** ao Recurso Especial da União, às fls. 1876/1881, reiterando, no mérito, os argumentos realizados anteriormente.

O Contribuinte foi cientificado da decisão em Agravo, conforme fl. 1884.

Os Autos vieram conclusos para julgamento.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Redatora *ad hoc*.

DO CONHECIMENTO

Os Recursos Especiais interpostos pela Fazenda Nacional e pelo Contribuinte são tempestivos e atendem aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto, merecem ser conhecidos.

DO MÉRITO

O presente crédito tributário previdenciário lançado através do Auto de Infração nº 37.211.308-7, lavrado em 09/12/2008, refere-se a contribuições devidas à Seguridade Social por segurados empregados que deixou de ser arrecadada pela empresa, rubrica “Segurados”, nas competências janeiro de 2003 a setembro de 2007, incidentes sobre a remuneração de segurados caracterizados como empregados, não declaradas em Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP, no momento de R\$ 45.273,23 (quarenta e cinco mil, duzentos e setenta e três Reais e vinte e três centavos) consolidado em 09/12/2008.

O Acórdão recorrido deu parcial provimento Recurso Ordinário.

O Recurso Especial apresentado pela Fazenda Nacional trouxe para análise a seguinte divergência: **cálculo mais benéfico da multa aplicada.**

Já o Recurso Especial apresentado pelo Contribuinte trouxe para análise a seguinte divergência: **Extensão do conceito de “matéria” para fins da preclusão prevista no art. 17 do Decreto nº 70.235/72.**

RECURSO DA CONTRIBUINTE

O Recurso Especial da Contribuinte busca discutir os limites da matéria admitida em sede de recurso. Para tanto busca averiguar a **extensão do conceito de “matéria” para fins da preclusão prevista no art. 17 do Decreto nº 70.235/72.** Segundo o Contribuinte, o v. acórdão recorrido, com relação a duas alegações (reconhecimento pelo MTE da regularidade dos procedimentos da Recorrente e incidência de juros sobre multa), entendeu que não poderia apreciá-las em razão de preclusão. Entendeu, pois, que **matéria = argumento.**

De outro lado, o acórdão paradigma entende o termo “matéria” do art. 17 do Decreto nº 70.235/72 como sendo o “tributo discutido no auto de infração”. Isto é, se determinado tributo não é objeto de impugnação, faz-se a coisa julgada e, aí sim, está-se diante da preclusão de haver recurso sobre aquele tributo. Uma vez havendo a impugnação do tributo, ainda que por um único argumento, não há preclusão com relação a um segundo ou terceiro argumento, desde que relacionado àquele tributo questionado em impugnação. Tem-se então que **matéria = tributo**.

Entendo que a solução da controvérsia corresponde a análise da matéria de acordo com tributo, sendo portanto, a argumentação ampla durante todo curso processual.

Quando se recorre de uma matéria (levantamento, tributo) todos os argumentos estão contidos na impugnação genérica.

Não se pode falar em preclusão de argumentos.

Em prol do benefício da verdade material, a preclusão tem que ser tida de forma restritiva no processo administrativo.

Deve ser afastada a preclusão com retorno dos autos.

RECURSO DA FAZENDA NACIONAL

Cinge-se a controvérsia às penalidades aplicadas às contribuições previdenciárias, previstas na Lei nº 8.212/1991, com as alterações promovidas pela MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, quando mais benéfica ao sujeito passivo.

A solução do litígio decorre do disposto no artigo 106, inciso II, alínea “a” do CTN, a seguir transcrito:

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. (grifos acrescidos)

De início, cumpre registrar que a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), de forma **unânime** pacificou o entendimento de que 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, basicamente, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta. Assim, a multa de mora prevista no art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, não é aplicável quando realizado o lançamento de ofício, conforme consta do Acórdão nº 9202-004.262 (Sessão de 23 de junho de 2016), cuja ementa transcreve-se:

AUTO DE INFRAÇÃO - OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - MULTA - APLICAÇÃO NOS LIMITES DA LEI 8.212/91 C/C LEI 11.941/08 - APLICAÇÃO DA MULTA MAIS FAVORÁVEL - RETROATIVIDADE BENIGNA NATUREZA DA MULTA APLICADA.

A multa nos casos em que há lançamento de obrigação principal lavrados após a MP 449/2008, convertida na lei 11.941/2009, mesmo que referente a fatos geradores anteriores a publicação da referida lei, é de ofício.

AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL E ACESSÓRIA - COMPARATIVO DE MULTAS - APLICAÇÃO DE PENALIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Na 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.

A legislação vigente anteriormente à Medida Provisória nº 449, de 2008, determinava, para a situação em que ocorresse (a) recolhimento insuficiente do tributo e (b) falta de declaração da verba tributável em GFIP, a constituição do crédito tributário de ofício, acrescido das multas previstas nos arts. 35, II, e 32, § 5º, ambos da Lei nº 8.212, de 1991, respectivamente. Posteriormente, foi determinada, para essa mesma situação (falta de pagamento e de declaração), apenas a aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, que faz remissão ao art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Portanto, para aplicação da retroatividade benigna, resta necessário comparar (a) o somatório das multas previstas nos arts. 35, II, e 32, § 5º, ambos da Lei nº 8.212, de 1991, e (b) a multa prevista no art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991.

A comparação de que trata o item anterior tem por fim a aplicação da retroatividade benigna prevista no art. 106 do CTN e, caso necessário, a retificação dos valores no sistema de cobrança, a fim de que, em cada competência, o valor da multa aplicada no AIOA somado com a multa aplicada na NFLD/AIOP não exceda o percentual de 75%.

Prosseguindo na análise do tema, também é entendimento pacífico deste Colegiado que 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 art. 35-A da Lei nº 8.212/91, correspondente aos 75% previstos no art. 44 da Lei nº 9.430/96. Caso as multas previstas nos §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 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 art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, bem assim no caso de competências em que o lançamento da obrigação principal tenha sido atingida pela decadência. Neste sentido, transcreve-se excerto do voto unânime proferido no Acórdão nº 9202-004.499 (Sessão de 29 de setembro de 2016):

Até a edição da MP 449/2008, quando realizado um procedimento fiscal, em que se constatava a existência de débitos previdenciários, lavrava-se em relação ao montante da contribuição devida, notificação fiscal de lançamento de débito - NFLD. Caso constatado que, além do montante devido, descumprira o contribuinte obrigação acessória, ou seja, obrigação de fazer, como no caso de omissão em GFIP (que tem correlação direta com o fato gerador), a empresa era autuada também por descumprimento de obrigação acessória.

Nessa época os dispositivos legais aplicáveis eram multa - art. 35 para a NFLD (24%, que sofria acréscimos dependendo da fase processual do débito) e art. 32 (100% da contribuição devida em caso de omissões de fatos geradores em GFIP) para o Auto de infração de obrigação acessória.

Contudo, a MP 449/2008, convertida na lei 11.941/2009, inseriu o art. 32-A, o qual dispõe o seguinte:

“Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas:

I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e

II – de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo.

§ 1º Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso II do caput deste artigo, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo fixado para entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não-apresentação, a data da lavratura do auto de infração ou da notificação de lançamento.

§ 2º Observado o disposto no § 3º deste artigo, as multas serão reduzidas:

I – à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou

II – a 75% (setenta e cinco por cento), se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação.

§ 3º A multa mínima a ser aplicada será de:

I – R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e

II – R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos.”

Entretanto, a MP 449, Lei 11.941/2009, também acrescentou o art. 35-A que dispõe o seguinte,

“Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.”

O inciso I do art. 44 da Lei 9.430/96, por sua vez, dispõe o seguinte:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata “

Com a alteração acima, em caso de atraso, cujo recolhimento não ocorrer de forma espontânea pelo contribuinte, levando ao lançamento de ofício, a multa a ser aplicada passa a ser a estabelecida no dispositivo acima citado, ou seja, em havendo lançamento da obrigação principal (a antiga NFLD), aplica-se multa de ofício no patamar de 75%. Essa conclusão leva-nos ao raciocínio que a natureza da multa, sempre que existe lançamento, refere-se a multa de ofício e não a multa de mora referida no antigo art. 35 da lei 8212/91.

Contudo, mesmo que consideremos que a natureza da multa é de "multa de ofício" não podemos isoladamente aplicar 75% para as Notificações Fiscais - NFLD ou Autos de Infração de Obrigação Principal - AIOP, pois estaríamos na verdade retroagindo para agravar a penalidade aplicada.

Por outro lado, com base nas alterações legislativas não mais caberia, nos patamares anteriormente existentes, aplicação de NFLD + AIOA (Auto de Infração de Obrigação Acessória) cumulativamente, pois em existindo lançamento de ofício a multa passa a ser exclusivamente de 75%.

Tendo identificado que a natureza da multa, sempre que há lançamento, é de multa de ofício, considerando o princípio da retroatividade benigna previsto no art. 106, inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional, há que se verificar a situação mais favorável ao sujeito passivo, face às alterações trazidas.

No presente caso, foi lavrado AIOA julgada, e alvo do presente recurso especial, prevaleceu o valor de multa aplicado nos moldes do art. 32-A.

No caso da ausência de informação em GFIP, conforme descrito no relatório a multa aplicada ocorreu nos termos do art. 32, inciso IV, § 5º, da Lei nº 8.212/1991 também revogado, o qual previa uma multa no valor de 100% (cem por cento) da contribuição não declarada, limitada aos limites previstos no § 4º do mesmo artigo.

Face essas considerações para efeitos da apuração da situação mais favorável, entendo que há que se observar qual das seguintes situações resulta mais favorável ao contribuinte:

- Norma anterior, pela soma da multa aplicada nos moldes do art. 35, inciso II com a multa prevista no art. 32, inciso IV, § 5º, observada a limitação imposta pelo § 4º do mesmo artigo, ou
- Norma atual, pela aplicação da multa de setenta e cinco por cento sobre os valores não declarados, sem qualquer limitação, excluído o valor de multa mantido na notificação.

Levando em consideração a legislação mais benéfica ao contribuinte, conforme dispõe o art. 106 do Código Tributário Nacional (CTN), o órgão responsável pela execução do

acórdão deve, quando do trânsito em julgado administrativo, efetuar o cálculo da multa, em cada competência, somando o valor da multa aplicada no AI de obrigação acessória com a multa aplicada na NFLD/AIOP, que não pode exceder o percentual de 75%, previsto no art. 44, I da Lei nº 9.430/1996. Da mesma forma, no lançamento apenas de obrigação principal o valor das multa de ofício não pode exceder 75%. No AI de obrigação acessória, isoladamente, o percentual não pode exceder as penalidades previstas no art. 32A da Lei nº 8.212, de 1991.

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

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

Neste passo, para os fatos geradores ocorridos até 03/12/2008, a autoridade responsável pela execução do acórdão, quando do trânsito em julgado administrativo, deverá observar a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009 - que 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 nº 8.212/1991, com as alterações promovidas pela MP 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009. De fato, as disposições da referida Portaria, a seguir transcritas, estão em consonância com a jurisprudência unânime desta 2ª Turma da CSRF sobre o tema:

Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009

Art. 1º A aplicação do disposto nos arts. 35 e 35-A da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, com a redação dada pela Lei nº 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 nº 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 nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, e de obrigações acessórias, conforme §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, e da multa de ofício calculada na forma do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009.

§ 1º Caso as multas previstas nos §§ 4º e 5º 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.

§ 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 nº 449, de 3 de dezembro de 2008.

Art. 4º O valor das multas aplicadas, na forma do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 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 nº 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 nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.

Recentemente o Conselho Pleno do Carf Sumulou a questão:

Súmula CARF nº 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 nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 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 nº 9.430, de 1996.

A obrigação principal discute contribuições previdenciária de folha de pagamento dado ao enquadramento equivocado da empresa no regime tributário do simples.

A aplicação da retroatividade deve respeitar os limites do que no mérito foram excluídas das ações que discutem os AIOP, a ser apurado em fase de execução, nos termos da súmula-Carf 119.

Em face ao exposto, conheço do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte para no mérito negar-lhe provimento.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri (voto de Ana Paula Fernandes)

Voto Vencedor

Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa, Redator Designado

Divergi da Relatora apenas no Recurso Especial do contribuinte, quanto ao mérito. Diferentemente da Relatora, entendi que o acórdão recorrido não declarou a preclusão quanto aos dois temas – Fiscalização do TEM e juros sobre multa – por entender que alegação equivale a matéria, ou que pode haver preclusão em relação a argumentos. Vejamos.

Quanto ao primeiro tema – Fiscalização do TEM, assim se pronuncia o voto condutor do julgado:

A recorrente inova, em relação à peça impugnatória, informando que, em 2006 e 2007, a empresa foi fiscalizada minuciosamente pelo Ministério do Trabalho e Emprego, sob a supervisão do Ministério Público da União, para fins de verificar eventual descumprimento das leis trabalhistas, e relata que, durante a inspeção, o MTE, solicitou a regularização do registro de seis prestadores de serviços, o que foi efetuado pela recorrente, destacando, ainda, que os referidos Órgãos não constataram qualquer irregularidade envolvendo as pessoas arroladas pela fiscalização, aduzindo que, se houvesse de fato o alegado vínculo empregatício entre a recorrente e tais pessoas, como quisessem parecer as autoridades fazendárias, o MTE certamente teria identificado a relação jurídica, tomando as providências cabíveis, o que, como é possível verificar, não foi o caso.

No entanto, observa-se que o argumento acima não foi apresentado em defesa, o que, nos termos do art. 17 do Decreto nº 70.235/1972, se consubstancia em matéria não impugnada, para a qual ocorreu a preclusão do direito de discussão.

Porém, ainda que não se considerasse ocorrida a preclusão, verifica-se, no caso presente, que na época em que ocorreu a fiscalização do Ministério do Trabalho ainda não havia sido deflagrada a ação que culminou na apreensão da documentação utilizada pela fiscalização da RFB, ocorrida somente no final de 2007.

Não tenho dúvidas de que, se a fiscalização trabalhista tivesse tido acesso a esses documentos apreendidos, sua conclusão seria pela caracterização do vínculo empregatício, a exemplo do que ocorreu com a auditoria da RFB.

Como se vê, embora em certo momento, o relator use o termo argumento, descreve, de fato, uma matéria, a qual, inclusive, demandou a apresentação de prova. Ou seja, a simples afirmação de que teria havido anteriormente uma fiscalização do MTE que concluiria pela inexistência de irregularidade, sem a apresentação de provas desse fato, poderia ser rejeitada por preclusão, inclusive, com fundamento no art. 16, do Decreto nº 70.235, de 1972, a seguir reproduzido:

Art. 16. A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;

[...]

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

§ 6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

Aliás, o termo “alegação” é genérico, compreendendo tudo aquilo que se traz em sua defesa, como fatos, argumentos, teses e, inclusive matérias. Portanto, a meu juízo, se a preclusão pode, ou não, ser declarada em relação a alegação. Deve-se examinar se, no caso em exame, trata-se, de fato de uma matéria, e, neste caso, está claro para mim que sim.

Não bastasse isso, como se pode ver no trecho reproduzido acima do voto condutor do julgado, embora tenha declarado a preclusão, o Relator avançou na análise e rejeitou a prova apresentada.

Portanto, seja porque, diferentemente do que afirma o contribuinte e apesar da referência feita no voto a argumento, o voto condutor do julgado não declarou a preclusão em relação a matéria, seja porque a questão trazida pela recorrente em sede de recurso voluntário é de fato uma matéria, entendo que, em relação a este ponto não merece prosperar a pretensão do recorrente.

Quanto ao segunda questão – juros sobre multa de ofício – trata-se evidentemente de uma matéria, tantas vezes apreciada como tal neste Colegiado, e não apenas de uma simples alegação, o que, aliás, ensejou a edição da Súmula CARF nº 108. Confira-se:

Súmula CARF nº 108 - Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (**Vinculante**, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Portanto, em relação a esse ponto também está claro para mim que o Recorrido não declarou a preclusão de argumento, mas de matéria nova.

Ante o exposto, conheço do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, negou-lhe provimento. E conheço do Recurso Especial da Procuradoria e, no mérito, dou-lhe provimento.

Assinado digitalmente

Pedro Paulo Pereira Barbosa