



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10805.003554/2007-31
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9202-011.099 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 19 de dezembro de 2023
Recorrente GENERAL MOTORS DO BRASIL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2002 a 31/12/2006

DECADÊNCIA DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA CORRELATA. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Extinta a obrigação principal pela decadência, a retroatividade benigna da multa por descumprimento da obrigação acessória correlata deve ser aplicada mediante a comparação entre a multa do art. 32, § 4º, da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Medida Provisória nº 449, de 2008, e a multa do art. 32-A, da Lei nº 8.212, de 1991, acrescida pela Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte, e no mérito, dar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Régis Xavier Holanda – Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Sheila Aires Cartaxo Gomes - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mauricio Nogueira Righetti, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Marcelo Milton da Silva Risso, Mario Hermes Soares Campos, Leonam Rocha de Medeiros, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Régis Xavier Holanda (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pelo contribuinte em face do Acórdão 2402-006.519 (fls. 2312/2325), da 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamentos do CARF que conheceu o recurso e, no mérito, negou-lhe provimento.

O presente lançamento se refere a Auto de Infração por descumprimento de obrigação acessória, eis que o contribuinte apresentou a Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

De acordo com o Relatório Fiscal (fls. 17/39), os fatos geradores não declarados em GFIP se referem aos valores pagos a contribuintes individuais.

O contribuinte apresentou impugnação tempestiva, à qual foi considerada improcedente pela DRJ/Campinas/SP que manteve o lançamento.

Inconformado, o contribuinte apresentou recurso voluntário, ao qual foi negado provimento, conforme acórdão 2402-006.519, cuja ementa transcrevo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2002 a 31/12/2006

NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA. FALTA DE VINCULAÇÃO DOS PROCESSOS. INEXISTÊNCIA DE PREJUÍZO AO DIREITO DE DEFESA.

Embora a vinculação dos processos principais e acessórios seja a medida mais acertada para propiciar segurança jurídica e para trazer celeridade processual, fato é que o julgamento em apartado não trouxe qualquer prejuízo ao direito de defesa da recorrente.

CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS À SEGURIDADE SOCIAL. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. OMISSÃO DE FATOS GERADORES EM GFIP. DECADÊNCIA.

Em se tratando de obrigações acessórias, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. RESULTADO DO JULGAMENTO DO PROCESSO RELATIVO À OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA PRINCIPAL. APLICAÇÃO. RICARF.

1. A fim de evitar decisões conflitantes e de propiciar a celeridade dos julgamentos, o Regimento Interno deste Conselho (RICARF) preleciona que os processos podem ser vinculados por conexão, decorrência ou reflexo.

2. Dentro desse espírito condutor, deve ser replicado ao presente julgamento, relativo ao descumprimento de obrigação acessória, o resultado do julgamento dos processos atinentes ao descumprimento da obrigação tributária principal, que se constituem em questão antecedente ao dever instrumental.

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES PRINCIPAL E ACESSÓRIA. APLICAÇÃO DE PENALIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA. PORTARIA CONJUNTA PGFN/RFB Nº 14/09. APLICAÇÃO.

1. Por unanimidade, a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) vem aplicando, à presente discussão, as conclusões contidas na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14/09.

2. Isto é, deverá haver comparação entre a soma das multas por descumprimento das obrigações principal e acessórias, de acordo com a redação anterior à Lei 11941/09, com a multa de ofício calculada na forma da atual redação do art. 35-A

A decisão foi registrada nos seguintes termos:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade; por maioria de votos, em afastar a decadência, vencidos os conselheiros João Victor Ribeiro Aldinucci (relator), Jamed Abdul Nasser Feitoza, e Gregorio Rechmann Junior; e, no mérito, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho.

O contribuinte foi intimado da decisão em 18/02/2021 (fl. 2329) e, em 05/03/2021 (fl. 2331), apresentou com Recurso Especial (fls. 2333/2351) objetivando rediscutir as matérias: **a) Aplicação do art. 32-A, inciso II, da Lei nº 8.212/1991 na apuração da multa mais benéfica, no recálculo da multa por descumprimento de obrigação acessória, havendo extinção da obrigação principal, por decadência e b) Da necessidade de aferição da multa mais benéfica.**

Pelo despacho datado de 04/10/2021 (fls. 2432/2439), deu-se seguimento em parte ao Recurso Especial do contribuinte, admitindo-se a rediscussão da matéria **a) Aplicação do art. 32-A, inciso II, da Lei nº 8.212/1991 na apuração da multa mais benéfica, no recálculo da multa por descumprimento de obrigação acessória, havendo extinção da obrigação principal, por decadência.** Para a matéria **b) Da necessidade de aferição da multa mais benéfica,** não houve demonstração de divergência.

O paradigma apresentado pelo contribuinte para demonstração da divergência foi o acórdão 9202-006.447.

O contribuinte apresentou agravo (fls. 2449/2457) que foi rejeitado, conforme despacho de folhas (2496/2500).

Das razões apresentadas pelo contribuinte

O contribuinte alega, em síntese, o que se segue:

- Conforme reconhecido pela própria decisão recorrida, a cobrança das contribuições previdenciárias e da multa por descumprimento da obrigação principal, referente ao período de janeiro a setembro de 2002, teve a decadência reconhecida nos autos do PTA nº 10805.003549/2007-29.
- Diante disso, torna-se imperiosa a reforma da decisão recorrida para a aplicação, ao presente caso, do art. 3º, §1º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14/09, que determina a retroação benigna do art. 32-A, I da Lei nº 8.212/91, com redação dada pela Lei nº 11.941/09, nos casos em que a penalidade do art. 32, §§ 4º e 5º da Lei nº 8.212/91 esteja sendo exigida isoladamente, sem estar acompanhada da penalidade pecuniária pelo descumprimento da obrigação principal.
- Afinal, não há dúvidas que a multa ora aplicada em decorrência do descumprimento de obrigação acessória encontra-se isolada, tendo em vista o reconhecimento da decadência das cobranças das contribuições previdenciárias durante o período de janeiro a setembro de 2002 e, conseqüentemente, da penalidade pelo descumprimento da obrigação principal.

- A Portaria Conjunta RFB n.º 14/09, reconhecida como aplicável pelo próprio acórdão recorrido, prevê, expressamente, que, no caso de estarem sendo exigidas as multas de descumprimento de obrigação acessória de maneira isolada, deve-se limitar a penalidade àquela advinda do novo artigo 32-A da Lei n.º 8.212 que, no caso concreto, é a do inciso I, por ausência de declaração de determinados fatos geradores ao Fisco.
- Dessarte, tendo sido excluída parcela das obrigações principais que justificaram a imposição da presente multa, com a consequente aplicação isolada da multa do art. 32, §§ 4º e 5º da Lei n.º 8.212/91, faz-se mister a aplicação da Portaria n.º 14/09 de modo que a multa consignada no auto de infração n.º 37.017.200-0 seja limitada ao valor previsto no art. 32-A, I, introduzido pela Lei n.º 11.941/09, quanto à parcela decaída.

Os autos foram encaminhados à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional em 21/03/2023 (fls. 2508) e, em 24/03/2023 (fl. 2518), retornaram com contrarrazões (fls. 2509/2517), tempestivamente.

Contrarrazões da Fazenda Nacional

A Fazenda Nacional argumenta o seguinte:

- Para que o recurso especial seja admitido, não basta que as ideias, teses ou fundamentos estampados num e noutro julgado sejam inteiramente diversos ou mesmo contrapostos. É preciso comprovar que os casos concretos nos quais foram aplicados são semelhantes. Tal demonstração não ocorreu.
- Resta patente, portanto, a diversidade dos quadros fáticos discutidos nas decisões cotejados, bem como a falha na demonstração de similitude fática por parte da recorrente.
- Nesse sentido, o recurso especial manejado pelo contribuinte não merece sequer ser conhecido, razão pela qual a Fazenda Nacional pugna para que lhe seja negado seguimento.
- Caso não acatado o pleito acima exposto, passa-se a outros fundamentos pelos quais não merece ser acatada a pretensão do recorrente.
- Ao contrário do que afirma o recorrente, o Colegiado *a quo* fez uma leitura bastante precisa do quadro fático e jurídico ora em debate.
- Após transcrever trechos do voto vencedor, a Fazenda Nacional conclui que deve ser mantido o acórdão atacado, no ponto em que questionado pela contribuinte ora Recorrente, negando-se provimento ao recurso especial.

É o relatório.

Voto

Conhecimento

O Recurso Especial interposto pelo contribuinte é tempestivo e deve ser conhecido no que tange à matéria cuja divergência restou demonstrada nos termos do despacho de admissibilidade de folhas 2432/2439.

Cumprе afastar as alegações da Fazenda Nacional de que a divergência não restou demonstrada.

O contribuinte se desincumbiu desse ônus, transcrevendo trechos do acórdão recorrido e do paradigma que demonstram que diante da mesma situação fática, qual seja, o cálculo da multa mais benéfica no caso de auto de infração por descumprimento de obrigação acessória relativa a período em que a obrigação principal correspondente foi fulminada pela decadência.

Ademais, ao afirmar que o acórdão recorrido deveria prevalecer, a Fazenda Nacional transcreve trechos do voto vencedor, sendo que a questão posta à rediscussão foi tratada no voto vencido, levando a inferir uma não compreensão sobre a matéria que teve seguimento.

O voto vencedor afasta o entendimento de que a decadência declarada nos autos da obrigação principal deveria refletir também nos autos da obrigação acessória, desconsiderando que a decadência nesses casos deve ser aferida com base no art. 173, inciso I, do CTN, ainda que na obrigação principal tenha sido aplicada a regra prevista no § 4º, do art. 150, do CTN.

Entretanto, o contribuinte nada questiona a respeito do não reconhecimento da decadência pelo acórdão recorrido. O que se pretende rediscutir é a forma de aplicação da retroatividade benigna para a multa relativa ao período no qual a obrigação principal correlata foi declarada decadente.

Portanto, correta a admissibilidade do Recurso Especial em relação à matéria “a”.

Mérito

O contribuinte procura reverter a decisão que negou provimento ao seu pedido de que no cálculo da multa mais benéfica, fosse considerado que no período da autuação, cuja correspondente obrigação principal foi declarada decadente, a multa fosse considerada multa isolada, e como tal, recalculada nos termos do art. 32-A da Lei nº 8.212/1991.

Cumprе ressaltar que a matéria admitida se limita ao cálculo da multa mais benéfica apenas no período em que a obrigação principal foi considerada decadente.

O acórdão recorrido tratou a questão da seguinte forma:

E mais, este Conselheiro não desconhece o entendimento segundo o qual, "nos períodos em que tenha havido decadência com relação ao lançamento da obrigação principal, a

multa deverá ser reduzida ao valor contido no art. 32A, inciso I, da Lei nº 8.212, de 1991" (CSRF, acórdão nº 9202006.447).

Entende-se, no entanto, que esse raciocínio é equivocado pelos seguintes fundamentos:

(1) A aplicação isolada do art. 32-A, inc. I, da Lei 8212/91, somente tem cabimento quando não há o lançamento da obrigação tributária principal. Neste caso concreto, houve sim o lançamento das contribuições devidas à seguridade social, cuja decadência foi reconhecida no PAF principal. Atualmente, nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições, aplica-se, em regra, a multa de ofício de 75%. Veja-se:

Art. 35-A.

Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

É por essa razão que, para efeito de comparação da multa mais benéfica ao contribuinte, é tomado em consideração o art. 35-A supra mencionado, em comparação com a soma das multas previstas no art. 35 e nos §§ 4º e 5º do art. 32, em redação anterior à Lei 11.941.

Quer dizer, a afirmação de retroatividade benigna do art. 32-A, inc. I, da Lei, não resiste ao fato de que, para os fatos geradores ocorridos na atual vigência da Lei 8212/91, a decadência da obrigação principal inevitavelmente conduz à decadência da multa, que passou a assumir a natureza de multa de ofício.

(2) Logo, a aplicação da Portaria PGFN/RFB 14/09 conduziria à conclusão de que, no comparativo da multa mais benéfica, a multa mais favorável ao contribuinte, no caso concreto, seria a multa de ofício calculada com base no art. 35-A, diante da decadência das contribuições.

(3) De acordo com o próprio § 1º do art. 3º da citada Portaria, a aplicação isolada da multa prevista no art. 32-A somente é cabível quando as multas por falta de entrega ou de informações em GFIP tenham sido aplicadas isoladamente:

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. 35A 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. 32A da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.

Isto é, a aplicação isolada do art. 32-A, inc. I, para o caso in concreto, de forma alguma poderia ser tida como cumprimento do disposto na Portaria.

(4) O art. 32-A, inc. I, da Lei, nem era vigente à época dos fatos geradores, mas sim o art. 35 e os §§ 4º e 5º do art. 32, em redação anterior à Lei 11.941. (g.n.)

Como se vê, o Relator entende que o cálculo da multa mais benéfica deve considerar o disposto na Portaria PGFN/RFB nº 14/2009. Entretanto, quanto à equiparação da multa por descumprimento de obrigação acessória à multa isolada nos casos em que a obrigação

principal for declarada decadente, o Relator entende que não seria possível, para fins de aplicação do § 1º do art. 3º da referida portaria.

No entanto, essa interpretação não encontra respaldo na jurisprudência do CARF, em que nos casos da espécie tem sido considerado que a multa por descumprimento de obrigação acessória passa a ter caráter de multa isolada, haja vista a inexistência de obrigação principal correspondente, eis que declarada decadente.

Vejamos os argumentos nesse sentido trechos extraídos do Acórdão 9202-009.011:

O apelo trata da retroatividade benigna, em face das penalidades previstas na Lei nº 8.212, de 1991, com as alterações promovidas pela MP 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009.

De plano, esclareça-se que a discussão acerca da aplicação da retroatividade benigna das multas previdenciárias somente diz respeito a fatos geradores ocorridos até a competência de 11/2008, uma vez que a partir da competência 12/2008 já vigia a nova legislação e, portanto, não cabia qualquer aferição de multa mais benéfica ao Contribuinte. Nesse sentido, o Termo de Verificação Fiscal, ao tratar do cálculo da multa mais benéfica, assim consignou:

6.24. As competências 12/2008 e o 13º salário de 2008 não foram incluídas na comparação, uma vez que, para estes fatos geradores, aplica-se diretamente o artigo 35-A da Lei nº 8.212/91, atualmente em vigor.

O Colegiado recorrido decidiu que, relativamente às obrigações principais, as competências 01/2008 a 11/2008 foram alcançadas pela decadência, mediante a aplicação do art. 150, § 4º, do CTN. Confirma-se o voto:

Da decadência das contribuições relativas às competências de janeiro a novembro de 2008.

(...)

Desta forma, entendo que merece acolhida o pleito de reforma da decisão a quo, de modo a reconhecer a extinção pela decadência dos débitos lançados para os períodos de apuração 01/2008 a 11/2008, tudo por conta da ciência do lançamento em 04 de dezembro de 2013 e em razão de que, para todos os meses em questão, houve antecipação de pagamento (fl. 3077/3244) a justificar o início da contagem do prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador.

Destarte, **a multa por descumprimento da obrigação acessória (AI CFL 68) relativa a tais competências subsiste isoladamente**. Nesse passo, a decadência da obrigação principal repercute no cálculo da penalidade correspondente ao descumprimento da obrigação acessória, para fins de aplicação da retroatividade benigna, **devendo a comparação ser realizada entre a multa do art. 32, § 4º, da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à da Lei nº 11.941, de 2009, com a multa do artigo 32-A, da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação da MP nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009**, uma vez que não há mais que se falar em multa pelo descumprimento da obrigação principal.

Registre-se que o entendimento ora adotado encontra-se em conformidade com o estipulado na Portaria conjunta PGFN/RFB nº 14 de 2009, que contempla tanto os lançamentos de obrigação principal quanto de obrigação acessória, em conjunto ou isoladamente.

No mesmo sentido é a jurisprudência desta Turma:

Acórdão nº 9202-003.628, de 04/03/2014:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração : 01/01/1999 a 31/12/2005

[...]

PENALIDADE - MESES EXCLUÍDOS DO LANÇAMENTO DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL – AUSÊNCIA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO – RETROATIVIDADE BENIGNA – OMISSÃO EM GFIP

Para os meses em que mantido a autuação da multa pela omissão em GFIP, mas excluídos os fatos geradores da obrigação principal pela decadência nos AIOP (NFLD) correlatos, não há como fazer comparativo, posto que julgado improcedente o lançamento de ofício.

Dessa forma, para os meses em que a multa pelo ausência de informação foi calculada com base em 100% da contribuição omitida, sem a manutenção da obrigação principal, deve o recálculo observar o valor contido no art. 32-A, inciso I, face o princípio da retroatividade benigna, e não o limite disposto no art. 44, I da lei 9430, conforme proposto pelo relator, posto que não há multa de ofício para se comparar.

Acórdão nº 9202-004.435, de 27/09/2016:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Data do fato gerador: 28/08/2006

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA
DECADÊNCIA.

No caso de aplicação de multa pelo descumprimento de obrigação acessória não há que se falar em antecipação de pagamento por parte do sujeito passivo. Assim, para fins de contagem do prazo decadencial, há que se aplicar a regra geral contida no art. 173, inciso I do CTN.

PENALIDADE - MESES EXCLUÍDOS DO LANÇAMENTO DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL – AUSÊNCIA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO – RETROATIVIDADE BENIGNA – OMISSÃO EM GFIP

Para os meses em que mantido a autuação da multa pela omissão em GFIP, mas excluídos os fatos geradores da obrigação principal pela decadência, não há como fazer comparativo, posto que julgado improcedente o lançamento de ofício.

Dessa forma, para os meses em que a multa pelo ausência de informação foi calculada com base em 100% da contribuição omitida, sem a manutenção da obrigação principal, deve o recálculo observar o valor contido no art. 32-A, inciso I, face o princípio da retroatividade benigna, e não o limite disposto no art. 44, I da lei 9430, conforme proposto pelo relator, posto que não há multa de ofício para se comparar.

Acórdão nº 9202-008.042, de 24 de julho de 2019:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

[...]

RETROATIVIDADE BENIGNA. NÃO ENTREGA DE GFIP. DECADÊNCIA DO LANÇAMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL.

Em se tratando de auto de infração por descumprimento de obrigação acessória pela falta de entrega de GFIP, tendo o lançamento de obrigação principal da competência respectiva sido fulminado em virtude de decadência, a retroatividade benigna deve ser aplicada a partir da comparação entre as penalidades previstas no § 4º do art. 32 da Lei nº 8.212/1991, em sua redação anterior à Medida Provisória nº 449/2008 e as penalidades previstas no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescida pela Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei 11.941/2009.

Diante do exposto, conheço do Recurso Especial interposto pela Contribuinte e, no mérito, dou-lhe provimento. (g.n.)

Nesse sentido, adotando as razões de decidir do acórdão 9202-009.011, entendo que o cálculo da multa nesse período que foi objeto de rediscussão, deve ser feito pela comparação entre as penalidades previstas no § 4º do art. 32 da Lei nº 8.212/1991, em sua redação anterior à Medida Provisória nº 449/2008 e as penalidades previstas no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescida pela Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei 11.941/2009.

Diante do exposto, entendo que o acórdão recorrido merece reforma.

Conclusão

Ante o exposto, voto por conhecer do Recurso Especial do Contribuinte, e no mérito, dar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Sheila Aires Cartaxo Gomes