



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo n° 10865.002133/2009-41
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° **9202-009.026 – CSRF / 2ª Turma**
Sessão de 21 de setembro de 2020
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado SOCIEDADE RECREATIVA ITAPIRENSE

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 30/04/2009

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES PRINCIPAIS E ACESSÓRIAS.
PENALIDADES. RETROATIVIDADE BENIGNA.

No caso de multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de informação sobre a remuneração de segurados da Previdência Social em GFIP, associadas e exigidas em lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória n° 449, de 2008, convertida na Lei n° 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° 9.430, de 1996 (Súmula CARF n° 119).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em dar-lhe provimento parcial para que a retroatividade benigna seja aplicada em conformidade com a Súmula CARF n° 119.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho – Relator

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

Relatório

Trata-se de Autos de Infração por descumprimento de obrigações principais, que abrange contribuições previdenciárias incidentes sobre o valor da fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços prestados por cooperados por intermédio de cooperativa de trabalho médico do período de 01/2004 a 04/2009. No mesmo procedimento fiscal foi também lavrado auto de infração pela ausência de declaração, em época própria, dos fatos geradores respectivos em Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP.

Em sessão plenária de 17/04/2013, foi julgado o Recurso Voluntário, prolatando-se o Acórdão n.º 2302-002.419 (fls. 381/388), assim ementado:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração:

01/01/2004 a 30/04/2009

Ementa:

COOPERATIVAS DE TRABALHO. CONTRATANTE. CONTRIBUINTE.

Incidem contribuições previdenciárias na prestação de serviços por intermédio de cooperativas de trabalho.

INCONSTITUCIONALIDADE. AFASTAMENTO DE NORMAS LEGAIS. VEDAÇÃO.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais- CARF não é competente para afastar a aplicação de normas legais e regulamentares sob fundamento de inconstitucionalidade.

MULTA MORATÓRIA E MULTA DE OFÍCIO A aplicação do artigo 35 da Lei n.º 8.212/91, na redação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores traz percentuais variáveis, de acordo com a fase processual em que se encontre o processo de constituição do crédito tributário e se mostra mais benéfico ao contribuinte, válido para as competências até 11/2008, uma vez que se aplicando a redação dada pela Lei n.º 11.941/2009, mais precisamente o artigo 35 A da Lei n.º 8.212/91, o valor da multa seria mais oneroso ao contribuinte, pois deveria ser aplicado o artigo 44.1 da Lei n.º 9430/96.

A partir da competência 12/2008, há que ser aplicado o artigo 35-A, da Lei n.º 8.212/91, na redação dada pela MP n.º 449/2008, convertida na Lei n.º 11.941, multa de ofício.

Recurso Voluntário Provido em Parte

A decisão foi registrada nos seguintes termos:

Acordam os membros da Segunda Turma Ordinária da Terceira Câmara da Segunda Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. A multa aplicada deve obedecer ao disposto no artigo 35 da Lei n.º 8.212/91, na redação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores até a competência 11/2008 e no artigo 35-A da Lei n.º 8.212/91, com a redação dada pela Medida Provisória n.º 449/2008, convertida na Lei n.º 11.941/2009, para as competências de 12/2008, em diante.

O processo foi encaminhado à PGFN em 29/05/2013 (fl. 389) que, em 31/05/2013 (fl. 442), apresentou Recurso Especial (fls. 390/406), para o qual foi dado seguimento para a rediscussão da matéria: “**retroatividade benigna**”.

Apresenta como paradigmas os Acórdãos n.º 2301-00.283 e n.º 2401-00.120, cujas ementas transcreve-se a seguir:

Acórdão n.º 2301-00.283

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/10/1998 a 31/01/2004

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PRAZO DECADENCIAL. CINCO ANOS. TERMO A QUO. AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO ANTECIPADO SOBRE AS RUBRICAS LANÇADAS. ART. 173, INCISO I, DO CTN.

O Supremo Tribunal Federal, conforme entendimento sumulado, Súmula Vinculante de n.º 8, no julgamento proferido em 12 de junho de 2008, reconheceu a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei n.º 8.212 de 1991.

Não tendo havido pagamento antecipado sobre as rubricas lançadas pela fiscalização, há que se observar o disposto no art. 173, inciso I do CTN. Encontram-se atingidos pela fluência do prazo decadencial parte dos fatos geradores apurados pela fiscalização.

JUROS CALCULADOS À TAXA SELIC. APLICABILIDADE.

A cobrança de juros está prevista em lei específica da previdência social, art. 34 da Lei n.º 8.212/1991, desse modo foi correta a aplicação do índice pela fiscalização federal. No sentido da aplicabilidade da taxa Selic, o Plenário do 2º Conselho de Contribuintes aprovou a Súmula de n.º 3.

RESPONSABILIDADE DOS ADMINISTRADORES. RELAÇÃO DE CO-RRESPONSÁVEIS. DOCUMENTO INFORMATIVO.

A relação de co-responsáveis é meramente informativa do vínculo que os dirigentes tiveram com a entidade em relação ao período dos fatos geradores. Não foi objeto de análise no relatório fiscal se os dirigentes agiram com infração de lei, ou violação de contrato social, ou com excesso de poderes. Uma vez que tal fato não foi objeto do lançamento, não se instaurou litígio nesse ponto. Ademais, os relatórios de co-responsáveis e de vínculos fazem parte de todos processos como instrumento de informação, a fim de se esclarecer a composição societária da empresa no período do lançamento ou atuação, relacionando todas as pessoas físicas e jurídicas, representantes legais do sujeito passivo, indicando sua qualificação e período de atuação. O art. 660 da Instrução Normativa SRP n.º 03 de 14/07/2005 determina a inclusão dos referidos relatórios nos processos administrativo-fiscais.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. PARCELA PAGA EM DESACORDO COM A LEI ESPECÍFICA. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

A parcela foi paga em desacordo com a lei, pois não houve participação do sindicato na negociação. A negativa do sindicato em participar, conforme descrito pelo recorrente, não tornou legítimo o instrumento realizado. Para solução do caso, se entendesse a empresa ou os trabalhadores ser mais benéfico o acordo de participação nos lucros proposto pelo recorrente deveria valer-se do disposto na Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, além do que a própria Lei n.º 10.101 em seu art. 4º prevê a forma de resolução de controvérsias relativas ao PLR.

Recurso Voluntário Negado.”

Acórdãos n.º 2401-00.120

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/04/1999 a 31/12/2005

SALÁRIO INDIRETO. CARTÕES DE PREMIAÇÃO - PARCELA DE INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. JUROS SELIC.

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI. DECLARAÇÃO. VEDAÇÃO. DECADÊNCIA

1- De acordo com o artigo 34 da Lei nº 8212/91, as contribuições sociais e outras importâncias arrecadadas pelo INSS, incluídas ou não em notificação fiscal e lançamento, pagas com atraso ficam sujeitas aos juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia -SELIC incidentes sobre o valor atualizado, e multa de mora, todos de caráter irrelevável.

2- A teor do disposto no art. 49 do Regimento Interno deste Conselho é vedado ao Conselho afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto sob o fundamento de inconstitucionalidade, sem que tenham sido assim declaradas pelos órgãos competentes. A matéria encontra-se sumulada, de acordo com a Súmula nº 2 do 2º Conselho de Contribuintes.

3-Tendo em vista a declaração da inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, pelo Supremo Tribunal Federal, nos autos dos RE's nºs 556664, 559882 e 560626, oportunidade em que fora aprovada Súmula Vinculante nº 08, disciplinando a matéria. Termo inicial: (a) Primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador, se não houve antecipação do pagamento (CTN, ART. 173, I); (b) Fato Gerador, caso tenha ocorrido recolhimento, ainda que parcial (CTN, ART. 150, § 4º). No caso, tratase de tributo sujeito a lançamento por homologação e houve antecipação de pagamento. Aplicável, portanto, a regra do art. 150, § 4º do CTN 2-Nos termos do artigo 28, inciso I, da Lei nº 8.212/91, c/c artigo 457, § 1º, da CLT, integra o salário de contribuição, a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título aos segurados empregados, objetivando retribuir o trabalho. A verba paga pela empresa aos segurados empregados por intermédio de programa de incentivo, administrativo pela empresa INCENTIVE HOUSE é fato gerador de contribuição previdenciária.

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO EM PARTE”.

De modo a evidenciar a divergência jurisprudencial, transcreve os seguintes trechos das decisões trazidas a cotejo:

Acórdão nº 2301-00.283

“Quanto à possibilidade de retroatividade da multa prevista na Medida Provisória nº 449 de 2008 entendo que a mesma não se aplica.

A retroatividade benigna terá aplicação nas hipóteses de a situação gerada pelo ordenamento novel ser mais benéfica que a anterior. In casu, para lançamento de ofício a situação gerada por meio da Medida Provisória nº 449 impõe a aplicação da multa prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, ou seja a multa seria de 75%. A multa moratória prevista no art. 61 da Lei nº 9.430 somente se aplica para casos de recolhimento não incluídos em lançamento de ofício, o que não é o caso.

O fato de ser classificada como multa moratória ou de ofício é irrelevante, o que importa é o comparativo entre situações tendo como referência a nova legislação.”

Acórdão nº 2401-00.120

“Nesse sentido, devida a contribuição e não sendo recolhida até a data do vencimento, fica sujeita aos acréscimos legais na forma da legislação de regência. Portanto, correta a aplicação da taxa SELIC, com fulcro no artigo 34, da Lei nº 8.212/91, e bem assim da multa moratória, nos termos do artigo 35, do mesmo Diploma Legal.

(...)

Com relação à solicitação da recorrente, para a **aplicação do disposto na**

Medida Provisória 449, relativamente à multa de mora, importa salientar que a referida MP, além de alterar o art. 35 da Lei nº 8.212/1991, também acrescentou o art. 35A que dispõe o seguinte:

“Art. 35-A Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35, aplicase o disposto no art. 44 da Lei n.º 9.430, 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”.

Entretanto, se ocorreu o lançamento de ofício que é o presente caso, a multa devida seria de 75%, superior ao índice previsto na antiga redação do art. 35 da Lei n.º 8.212/1991, correspondente ao percentual devido após ciência do acórdão da segunda instância.

Assim, não há como retroagir, ainda que se considere a multa moratória como penalidade, pois a lei atual não é mais favorável ao contribuinte, pelo menos até essa instância.”

Com base nos argumentos apresentados na peça recursal, a Fazenda Nacional requer seja conhecido o presente recurso, face à observância aos requisitos de admissibilidade previstos art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria MF n.º 256, de 22 de junho de 2009. Pugna também para que seja dado total provimento ao presente recurso, para reformar o acórdão recorrido no ponto em que determinou a aplicação do art. 35, caput, da Lei n.º 8.212/91 (na atual redação conferida pela Lei n.º 11.941/2009), em detrimento do art. 35-A, também da Lei n.º 8.212/91, devendo-se verificar, na execução do julgado, qual norma mais benéfica: se a multa anterior (art. 35, II, da norma revogada) ou a do art. 35-A da Lei n.º 8.212/91.

Cientificado do Acórdão de Recurso Voluntário, do Recurso Especial da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e do despacho que lhe deu seguimento em 22/10/2015 (fl. 468), a Contribuinte, em 04/11/2015, apresentou Contrarrazões ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, alegando, em síntese, o que segue:

- há que se observar a total improcedência do Recurso Especial interposto, tendo em vista a correta decisão desse colegiado;
- a matéria objeto da autuação, já foi objeto de decisão da nossa mais alta corte, onde o o Plenário do Supremo Tribunal Federal, em julgamento realizado em 23/04/2014, decidiu por unanimidade que é inconstitucional o inciso IV do art. 22 da Lei 8.212/1991, com a redação dada pela Lei n.º 9.876/1999;
- referida discussão que já foi levada ao STF, e a decisão que declarou a inconstitucionalidade do artigo legal se deu no Recurso Extraordinário n.º 595.838/SP (Relator o Min. Dias Toffoli), com repercussão geral reconhecida, nos termos do art 102, § 3o da Constituição Federal, bem como do art. 543-B do Código de Processo Civil, certamente torna nula a autuação e conseqüentemente débito dela originado;
- nossos tribunais, em especial o Tribunal Regional Federal da 4a Região, sediado no Rio Grande do Sul, já vem adotando o referido entendimento do STF em seus atuais julgamentos, como se pode ver das seguintes ementas, publicadas em 26/06/2014 e 04/06/2014. Reproduz decisão judicial;
- esta decisão há que ser aplicada a todos os processos judiciais ou administrativos já instaurados ou que ainda venham a ser instaurados no país, e todos os demais

recursos ainda pendentes de julgamento deverão ser julgados com base no entendimento do STF.

-o voto do ministro relator é no sentido de do princípio da capacidade contributiva, estampado no art. 145, § 1º, da Constituição, pois os pagamentos efetuados por terceiros às cooperativas de trabalho, em face de serviços prestados por seus associados, não se confundem com os valores efetivamente pagos ou creditados aos cooperados”;

- embora os cooperados possam prestar seus serviços no âmbito dos respectivos locais de trabalho, com seus equipamentos e técnicas próprios, a prestação dos serviços não é dos cooperados, mas da sociedade cooperativa, definida no art. 4º da Lei n.º 5.764/71 como “sociedade de pessoas”;

- o Ministro “Toffoli” ressaltou que os terceiros interessados em tais serviços os pagam diretamente à cooperativa, que se ocupa — após cumprir com outras despesas integrantes do preço contratado, como, por exemplo, a taxa de administração - de repassar aos cooperados as parcelas relativas às respectivas remunerações.

- a decisão do STF, foi objeto de recurso de embargos, estes rejeitados e com decisão final transitada em julgado em 09/03/2015, logo de aplicação a todos os casos.

Requer a Contribuinte a negativa de provimento ao Recurso Especial interposto, bem como pela declaração de nulidade do lançamento e pelo arquivamento do auto de infração.

O Sujeito Passivo interpôs também Recurso Especial (fls. 477/522), porém seu apelo teve seguimento negado por força do despacho de fls. 562/565.

Voto

Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho – Relator

O Recurso Especial é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto dele conheço. Foram apresentadas Contrarrazões tempestivas.

De plano, esclareça-se que o Recurso Especial é modalidade recursal de cognição restrita, condicionada à demonstração de divergência jurisprudencial relativamente a matérias prequestionadas.

Além disso, a peça de Contrarrazões destina-se a contrapor os argumentos suscitados na peça recursal.

Desse modo, é absolutamente descabido valer-se das Contrarrazões para suscitar argumentos alheios ao recurso apresentado pela parte adversa.

Em vista disso, não há como analisar os argumentos trazidos pela Contribuinte acerca da inconstitucionalidade dos dispositivos que deram azo à autuação, tampouco anular o lançamento com base em tais argumentos, cabendo à esta Câmara Superior de Recursos Fiscais tão-somente o exame das razões suscitadas no Recurso Especial.

Por essas razões, deixo de conhecer das Contrarrazões na parte em que faz referência a matérias alheias ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

De mais a mais, a matéria devolvida à apreciação deste Colegiado refere-se exclusivamente à aplicação da retroatividade benigna, tendo em vista as alterações promovidas na Lei nº 8.212/1991 pela MP nº 449/2009, convertida na Lei nº 11.941/2009.

De repisar que do mesmo processo constam lançamento de obrigações principais e multa por descumprimento de obrigações acessórias por falta de declaração de fatos geradores em GFIP.

Dessarte, a solução do litígio passa pelo exame da alínea “c” do inciso II do referido art. 106, que dispõe:

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. (*Grifou-se*)

Convém registrar que a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), de forma unânime, pacificou o entendimento de que, na aferição com vistas à aplicação da retroatividade benigna, não basta verificar a denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre dispositivos, percentuais ou limites. É necessário que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta. Nesse sentido é o juízo extraído do Acórdão nº 9202-004.262, de 23/06/2016, cuja ementa a seguir se transcreve:

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 anterior à Medida Provisória n.º 449/2008 determinava, para a situação em que ocorresse o recolhimento a menor do tributo e a falta de declaração dos valores sujeitos à incidência de contribuições em GFIP, a constituição do crédito tributário de ofício, acrescido das multas previstas no inciso II dos art. 35 e do § 5º do art. 32 da Lei n.º 8.212/1991. Com a superveniência da nova norma, para essa mesma situação (falta de pagamento e de declaração), previu-se somente a aplicação do art. 35-A da Lei n.º 8.212/1991, que faz remissão ao art. 44 da Lei n.º 9.430/1996.

Por conseguinte, para adequada observância da retroatividade benigna insculpida na alínea “c” do art. 106 do CTN, mostra-se necessário comparar o somatório das multas previstas no inciso II do art. 35 e nos §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei n.º 8.212/1991, na redação anterior à MP 449/2008, e a multa prevista no art. 35-A da mesma lei, acrescentado pela Medida Provisória referida.

As conclusões expostas acima, estão em linha com o entendimento consolidado no âmbito do CARF, muito bem resumido nos excertos Acórdão n.º 9202-004.499, de 29/09/2016, transcritos a seguir:

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 n.º 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 n.º 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. 32-A da Lei n.º 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 n.º 8.212, de 1991.

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

Nesse sentido, para fatos geradores ocorridos até a publicação da Medida Provisória 449/2008, uma vez concluído o julgamento na esfera administrativa, a autoridade responsável pela execução do acórdão, deverá observar as disposições contidas na Portaria PGFN/RFB n.º 14/2009, que está em perfeita consonância com a jurisprudência administrativa. Confira-se os procedimentos indicados na referida portaria:

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 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.

De se ressaltar que, com a superveniência da Súmula CARF nº 119/2018 e a atribuição de efeito vinculante a esse enunciado pela Portaria do Ministério da Economia nº 129, de 1º de abril de 2019, o entendimento aqui esposado passou a ser de observância obrigatória por toda a Administração Tributária Federal. Abaixo o inteiro teor da Súmula:

Súmula Vinculante 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.

Importa esclarecer que os fundamentos acima justificam o acolhimento das razões da Fazenda Nacional parcialmente, tendo em vista que, em se tratando de lançamento de obrigação principal em conjunto com a infração pela falta de informações de fatos geradores em GFIP, o que se deve fazer é 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, e não a comparação da multa prevista no inciso II do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 (na redação vigente contemporânea aos fatos geradores) com art. 35-A da mesma lei, como suscitado na peça recursal.

Conclusão

Ante o exposto, conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e, no mérito, dou-lhe provimento parcial, para que a retroatividade benigna seja aplicada em conformidade com a súmula CARF n.º 119.

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho