



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 10920.721688/2011-06
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9202-007.766 – 2ª Turma
Sessão de 23 de abril de 2019
Matéria CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente MADEIREIRA EK LTDA - ME
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

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. 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.

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 negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho, Patrícia da Silva, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Paula Fernandes, Miriam Denise Xavier (suplente convocada), Ana Cecília Lustosa da Cruz, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo.

Relatório

Trata-se de lançamento para exigência de contribuições previdenciárias e multa por descumprimento de obrigações acessórias decorrentes do fato da contribuinte ter sido desenhada da condição de 'agroindústria'. Nos termos do Relatório Fiscal de e-fls. 144 e seguintes o fiscalização esclarece:

3.1. AUTO DE INFRAÇÃO DEBCAD 37.308.818-3:

3.1.1. DESCRIÇÃO

Lançamento que refere-se à CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DA EMPRESA, incidente sobre remunerações pagas pela fiscalizada a segurados empregados que lhe prestaram serviços durante o período auditado e cujos valores não foram recolhidos à Previdência e nem declarados em GFIP (Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social) até o início da ação fiscal, em função de indevido auto-enquadramento na condição de agroindústria nas GFIP's apresentadas pela empresa, existindo débito nas competências de 01/2007 a 13/2008.

3.2. AUTO DE INFRAÇÃO DEBCAD 37.308.819-1

3.2.1. DESCRIÇÃO

Lançamento que refere-se a CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS DA EMPRESA OU DELA COBRADAS POR SUB-ROGAÇÃO, omitidos nas GFIP's apresentadas, cujas bases de cálculo foram localizadas na contabilidade da fiscalizada, incidentes sobre:

- a) pro-labore indireto pago a segurados sócios-administradores da empresa (previdência privada e seguro de vida);*
- b) valores pagos a segurados prestadores de serviços autônomos;*
- c) Contribuição do Produtor Rural Pessoa Física, incidente sobre alienação de sua produção rural, cobrada por sub-rogação de adquirente pessoa jurídica.*

3.3. AUTO DE INFRAÇÃO DEBCAD 37.308.820-5

3.3.1. DESCRIÇÃO

Este lançamento que refere-se a CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS DO SEGURADO, DESCONTADAS pela fiscalizado da remuneração de seus empregados e cujos valores não foram recolhidos à previdência e nem declarados em GFIP

(Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social) antes do início da ação fiscal, mas localizados apenas em folha de pagamento, existindo débito nas competências de 01/2007 a 13/2008.

3.4. AUTO DE INFRAÇÃO DEBCAD 37.308.821-3

3.4.1. DESCRIÇÃO

Lançamento que refere-se a CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS DESTINADAS A OUTRAS ENTIDADES OU FUNDOS (TERCEIROS), incidentes sobre remunerações pagas pela fiscalizada a seus segurados empregados e sobre o valor da receita bruta em nota fiscal da venda de produtos rurais oriundos de produtores pessoas físicas, cobrados por sub-rogação de adquirentes pessoas jurídicas, cujos valores não foram recolhidos ou declarados em GFIP antes do início da ação fiscal, existindo débito nas competências de 03/2007 a 13/2008.

3.5. AUTO DE INFRAÇÃO DEBCAD 37.308.822-1

3.5.1. DESCRIÇÃO

Lançamento que refere-se a contribuições previdenciárias incidentes sobre o valor bruto de notas fiscais de serviços prestados sob cessão de mão-de-obra, nas competências de 03/2007 a 11/2008. Não houve retenção da contribuição incidente por parte da fiscalizada.

3.6. AUTO DE INFRAÇÃO DEBCAD TAL 37.308.817-5

3.6.1. DESCRIÇÃO

Lançamento que refere-se à autuação por descumprimento de obrigação acessória, com fundamento no CFL 68, pelo fato do contribuinte ter apresentado GFIP (Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social) nas competências de 01 a 12/2007 e de 01 a 10/2008 com omissão/erros de informações, conforme esclarecem ANEXOS 6, 7 e 8.

Após o trâmite processual, a 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária negou provimento ao recurso e, na parte que nos interessa, se manifestou pela aplicação às multas das regras estabelecidas pela Portaria Conjunta PGFN/RFB 14, de 2009. O acórdão 2803-003.527, recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. AGROINDÚSTRIA. NÃO ENQUADRAMENTO.

Para o enquadramento na condição de Agroindústria, é necessário a comprovação de tratar-se de produtor rural pessoa jurídica cuja atividade econômica seja a industrialização de produção rural própria ou de produção rural própria e

adquirida de terceiros, além de desenvolver duas atividades em um mesmo empreendimento econômico com departamentos, divisões ou setores rural e industrial distintos.

MULTA PREVIDENCIÁRIA. FATOS GERADORES ANTERIORES À MEDIDA PROVISÓRIA Nº 449, DE 2008, NÃO DECLARADOS EM GFIP. RETROATIVIDADE BENIGNA. CRITÉRIO. OBSERVÂNCIA ÀS NORMAS INFRALEGAIS.

Aos processos de lançamento fiscal dos fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, e não declarados em GFIP, aplica-se a multa mais benéfica, obtida pela comparação do resultado entre: (a) a soma da multa vigente à época da ocorrência dos fatos geradores (obrigação principal) e da multa por falta de declaração em GFIP vigente à época da materialização da infração (obrigação acessória), com (b) a multa de ofício (75%) prevista no artigo 35A, da Lei nº 8.212/1991.

MULTA. CARÁTER CONFISCATÓRIO.

A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a multa, nos moldes da legislação que a instituiu.

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. GFIP. ANISTIA DADA PELA LEI nº 13.097/2015. INAPLICABILIDADE AO CASO CONCRETO. INTERPRETAÇÃO LITERAL.

A anistia prevista no art. 49 da Lei nº 13.097/2015 restringe-se às multas aplicadas por descumprimento de obrigação acessória com fundamento no art. 32A, da Lei nº 8.212, de 24/07/1991, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009. Inaplicável às multas capituladas no art. 32 da mesma Lei.

A legislação tributária que disponha sobre a exclusão do crédito tributário deve ser interpretada literalmente, a teor do art. 111, I, do Código Tributário Nacional.

Recurso Voluntário Negado

Intimado da decisão o Contribuinte apresentou recurso especial ao qual foi dado parcial seguimento nos termos do despacho de e-fls. 1754/1762 e 3670/3683. A matéria admitida para rediscussão limita-se a revisão da multa de mora imputada, tendo em vista a superveniência de multa mais benéfica prevista na MP nº 449/08, posteriormente convertida na Lei nº 11.941/09. Defende a Recorrente que ao caso deve-se aplicar a nova redação dada ao art. 32A da Lei nº 8.212/91.

Contrarrazões da Fazenda Nacional, pugnando pelo não provimento do recurso.

Em tempo, o contribuinte faz juntar petição de e-fls. 1787/1788 por meio da qual comunica acerca da inclusão do Debcad 37.308.813-3 (lançamento relativo à obrigação principal) no “Programa Especial de Regularização Tributária – PERT”, instituído pela Medida Provisória n. 783/2017 e regulamentado pela Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil n. 1.711, de 16 de junho de 2017.

É o relatório.

Voto

Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri - Relatora

O recurso preenche os requisitos de admissibilidade razão pela qual dele conheço.

A controvérsia levantada pelo Contribuinte é relativa 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)

Interpretando o dispositivo e aplicando-o ao caso concreto, a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) tem 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 o entendimento 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 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.

Cumpre 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.

Referido entendimento, que reflete as explicações da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14/2009, foi recentemente ratificado com edição da Súmula CARF nº 119 com o seguinte teor:

SÚMULA CARF 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.

Assim, quando da execução do julgado deverá ser observada a necessidade de adequação da multa haja vista a Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14/2009 e Súmula CARF nº 119, destacando nos termos da petição de e-fls. 1787/1788, que Debcad 37.308.813-3 (lançamento relativo à obrigação principal) foi incluído no “Programa Especial de Regularização Tributária – PERT”, instituído pela Medida Provisória n. 783/2017 e regulamentado pela Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil n. 1.711/2017.

Diante do exposto nego provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri