



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11020.724449/2011-14
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-009.055 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 22 de setembro de 2020
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado ASSOCIACAO CULTURAL E CIENTIFICA VIRVI RAMOS

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

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 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 (Súmula CARF nº 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.

(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, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Pedro Paulo Pereira Barbosa, João Victor Ribeiro Aldinucci, Maurício Nogueira Righetti, Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício). Ausente a conselheira Ana Paula Fernandes, substituída pelo conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso (suplente convocado).

Relatório

Trata-se do lançamento dos seguintes Autos de Infração:

- AIOP DEBCAD n.º 37.331.019-6: Auto de Infração de Obrigação Principal, referente às contribuições devidas à Seguridade Social, parte da empresa, e para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT), incidentes sobre as remunerações pagas a segurados empregados e contribuintes individuais não declaradas em GFIP.
- AIOP DEBCAD n.º 37.331.020-0: Auto de Infração de Obrigação Principal, relativo às contribuições destinadas às Outras Entidades e Fundos – Terceiros (Salário Educação, INCRA, SESC, SENAC e SEBRAE), incidentes sobre as remunerações pagas a segurados empregados não declaradas em GFIP.
- AIOA DEBCAD n.º 37.331.021-8: Auto de Infração de Obrigação Acessória, lavrado por infração ao artigo 32, inciso IV e parágrafo 5º da Lei n.º 8.212, de 24/07/1991, na redação da Lei n.º 9.528, de 10/12/1997, e ao artigo 225, inciso IV e parágrafo 4º do RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99, código de fundamento legal 68.

O lançamento foi efetuado em razão de a Auditoria Fiscal haver considerado que a entidade descumpriu os incisos IV e V, do art. 55, da Lei n.º 8.212/1991, vigente à época dos fatos geradores e, por consequência, não faria jus à isenção no período.

Também foi caracterizado grupo econômico e as demais empresas foram consideradas solidárias no presente lançamento.

Em sessão plenária de 09/09/2014 foi julgado o Recurso Voluntário apresentados pela autuada e as solidárias, prolatando-se o Acórdão n.º 2302-003.348 (fls. 4431/4458), assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NULIDADE. INEXISTÊNCIA.

Auto de infração se revestiu de todos os requisitos legais, e o procedimento fiscal esteve inteiramente adstrito ao princípio da legalidade. A preliminar de nulidade suscitada não tem sustentação fático jurídica

NULIDADE POR ALTERAÇÃO DO CRITÉRIO JURÍDICO. INOCORRÊNCIA.

A ocorrência de fiscalização anterior não confere ao sujeito passivo o direito subjetivo a não mais sofrer ação fiscal.

DEBCADS N.ºS: 37.331.019-6 E 37.331.020-0 DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. AUSÊNCIA DE ISENÇÃO. MULTA APLICADA CORRETAMENTE.

Cabe À fiscalização da Secretaria da Receita Federal do Brasil verificar se a entidade beneficente certificada está cumprindo as exigências legais para continuar usufruindo do benefício.

A fiscalização identificou que a entidade não atendeu, cumulativamente, aos requisitos do artigo 55 da Lei nº 8.212/1991, mais especificamente os incisos IV e V. Nos termos do artigo 32 da Lei nº 12.101/2009, foi efetuado este lançamento das contribuições devidas nas competências 01/2007 a 11/2009, período em que o direito à isenção das contribuições está suspenso.

A multa de ofício qualificada de 150% aplicada nas competências **12/2008 e 13/2008** dos Autos de Infração Debcad nº 37.331.019-6 e 37.331.020-0 está definida na legislação. O artigo 35-A da Lei nº 8.212/1991 remete ao artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 ambos com redação dada pela MP n. 449 de 04.12.2008, convertida na Lei n. 11.941, de 27.05.2009

DEBCAD N.º 37.331.021-8 DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. NÃO DECLARAÇÃO EM GFIP DE FATOS GERADORES DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. APLICAÇÃO DE PENALIDADE MAIS BENÉFICA AO CONTRIBUINTE. POSSIBILIDADE.

A apresentação de GFIP com dados não correspondentes a todos os fatos geradores das contribuições previdenciárias, constituía, à época da infração, violação ao art. 32, IV, §3º da Lei 8.212/91, ensejando a aplicação da multa prevista no art. 32, §5º da mesma Lei.

Revogado o referido dispositivo e introduzida nova disciplina pelo art. 32-A, I da Lei nº 8.212/1991, devem ser comparadas as penalidades anteriormente prevista com a da novel legislação, de modo que esta seja aplicada retroativamente, caso seja mais benéfica ao contribuinte (art. 106, II, “c” do CTN).

Inaplicável ao caso o art. 44, I da Lei nº 9.430/1996 quando o art. 32-A, I da Lei nº 8.212/1991, específica para contribuições previdenciárias, tipifica a conduta e prescreve penalidade ao descumprimento da obrigação acessória.

A decisão foi registrada nos seguintes termos:

ACORDAM os membros da 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária da Segunda Seção de Julgamento, por unanimidade de votos em negar provimento ao recurso voluntário, mantendo o lançamento das contribuições previdenciárias patronais, frente à suspensão da isenção pelo descumprimento dos incisos IV e V do artigo 55 da Lei n.º 8212/91, bem como para manter também a incidência da multa qualificada, na forma do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996. Por unanimidade de votos em dar provimento parcial ao recurso voluntário, para que a multa do Auto de Infração de Obrigação Acessória, lavrado no Código de Fundamento Legal 68, seja recalculada, tomando-se em consideração as disposições inscritas no inciso I do art. 32-A da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009, na estrita hipótese do valor multa assim calculado se mostrar menos gravoso ao contribuinte, em atenção ao princípio da retroatividade benigna prevista no art. 106, II, 'c' do CTN. Fez sustentação oral: Dyogo César Batista Viâna Patriota OAB/DF 19397.

Os autos foram remetidos à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional em 06/02/2015 (fl. 4459) e, em 09/02/2015 (fl. 4467), retornaram com Recurso Especial (fls. 4460/4466), visando rediscutir a seguinte matéria: **Retroatividade benigna.**

Pelo despacho nº 2300-288/2015, datado de 13/04/2015 (fls. 4469/4472), foi dado seguimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, admitindo-se a rediscussão da matéria.

A Fazenda Nacional apresentou como paradigmas os acórdãos 2401-00.127 e 9202-01.794, cujas ementas, no que se refere ao tema em discussão, transcrevo na sequência.

Paradigma: 2401-00.127

"(..)

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA — DESCUMPRIMENTO — INFRAÇÃO. Consiste em descumprimento de obrigação acessória, a empresa apresentar a GFIP — Guia do recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias

LEGISLAÇÃO SUPERVENIENTE MAIS FAVORÁVEL — PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA — APLICAÇÃO. Na superveniência de legislação que se revele mais favorável ao contribuinte no caso da aplicação de multa pelo descumprimento de obrigação acessória, aplica-se o princípio da retroatividade benigna da lei aos casos não definitivamente julgados, conforme estabelece o CTN.

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO EM PARTE."

Paradigma 9202-01.794

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Data do fato gerador: 28/04/2005

RETROATIVIDADE DA LEI MAIS BENIGNA. GFIP. LEI Nº 11.941, DE 2009. REDUÇÃO DO VALOR DA MULTA ISOLADA. APLICAÇÃO DO ART. 35-A DA LEI Nº 8.212, DE 1991.

O valor referência das multas relacionadas à obrigação de declarar em GFIP todos os fatos geradores das contribuições previdenciárias foram reduzidas pela Medida Provisória n.º 449 de 2008.

O art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN, estabelece que a lei aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Nos casos em que há lavratura de notificação fiscal em conjunto com auto de infração, aplica-se o disposto no art. 35-A, promovendo-se os necessários cálculos para verificação de qual é o valor mais benéfico.

Aplica-se o art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, nos casos em que não há lançamento de ofício decorrente de descumprimento de obrigação principal.

Recurso especial provido.”

Razões Recursais da Fazenda Nacional

- A Turma *a quo* entendeu que, por se tratar de infração relacionada à apresentação da GFIP, o dispositivo legal que deve retroagir para regulamentar a multa aplicada é o art. 32-A da Lei nº 8.212/91, independentemente de ter havido ou não lançamento de ofício.

- Em posicionamento diametralmente oposto, a 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do CARF considerou ser legítima a aplicação da multa nos termos do art. 35-A da Lei nº 8.212/91, em situação análoga à presente, por entender que, havendo lançamento de ofício das contribuições previdenciárias vinculadas à infração em análise, não mais deve ser aplicado o art. 32-A do mesmo diploma legal, sob pena de *bis in idem*.
- Também a CSRF, pelo Acórdão 9202-01.794, considerou ser legítima a aplicação da multa nos termos do art. 35-A da Lei nº 8.212/91, em situação análoga à presente, por entender que, havendo lançamento de ofício das contribuições previdenciárias vinculadas à infração em análise, não mais deve ser aplicado o art. 32-A do mesmo diploma legal.
- Antes das inovações da MP 449/2008, além da lavratura do auto de infração para imposição de multa isolada, com base no artigo 32 da Lei nº 8.212/91, também se realizava o lançamento do principal, em NFLD, com incidência da multa de mora prevista no artigo 35, II da Lei nº 8.212/91.
- Diante de tal separação, com o advento da MP 449/2008, ao menos dois dispositivos devem ser analisados para que se possa determinar com precisão a norma legal que regulará a aplicação da multa: artigo 32-A e artigo 35-A, ambos da Lei nº 8.212/91.
- Tendo em vista que a lei não utiliza palavras ou expressões inúteis, entende a União que a única forma de harmonizar a aplicação dos artigos citados se dá pela adoção da tese a seguir descrita.
- O lançamento da multa isolada prevista no artigo 32-A da Lei nº 8.212/91 ocorrerá quando houver tão-somente o descumprimento da obrigação acessória, recolhendo-se, contudo, as contribuições destinadas a Seguridade Social.
- Toda vez que houver o lançamento da obrigação principal, além do descumprimento da obrigação acessória, tal como no caso dos autos, a multa lançada será única, prevista no artigo 35-A da Lei 8.212/91 que remete à aplicação do artigo 44 da Lei nº 9.430/96.
- Ressalta-se que, no presente feito, houve lançamento de contribuições sociais. Logo, de acordo com a nova sistemática, a princípio, o dispositivo legal a ser aplicado seria o artigo 35-A da Lei nº 8.212/91, com a multa prevista no lançamento de ofício (artigo 44 da Lei nº 9.430/96).
- Nessa linha de raciocínio, os Autos de Infração devem ser mantidos, com a ressalva de que, no momento da execução do julgado, a autoridade fiscal deverá apreciar a norma mais benéfica: se as duas multas anteriores (arts. 35, II e 32, IV, § 5º da Lei nº 8.212/91) ou a do art. 35-A incluída pela MP 449.

O Contribuinte principal tomou ciência das decisões em 04/05/2015 (fl. 4476) e, em 18/05/2015 (fls. 4489 e 4503), apresentou contrarrazões (fls. 4490/4501) e Recurso Especial (fls. 4504/4562).

A solidária Drogaria Fátima Ltda tomou ciência das decisões em 22/05/2015 (fl. 4480) e, em 09/06/2015 (fls. 4564), apresentou contrarrazões (fls. 4585/4591) e Recurso Especial (fls. 4565/4584).

A solidária Pro Salute Serviços para a Saúde Ltda tomou ciência das decisões em 22/05/2015 (fl. 4482) e, em 09/06/2015 (fls. 4610), apresentou contrarrazões (fls. 4631/4637) e Recurso Especial (fls. 4611/4630).

A solidária Clinimagem Clínica de Diagnostico por Imagem Ltda tomou ciência das decisões em 22/05/2015 (fl. 4483) e, em 09/06/2015 (fls. 4664), apresentou contrarrazões (fls. 4686/4692) e Recurso Especial (fls. 4665/4685).

A solidária Somar Empreendimentos Imobiliários Ltda tomou ciência das decisões em 22/05/2015 (fl. 4485) e, em 09/06/2015 (fls. 4705), apresentou contrarrazões (fls. 4734/4740) e Recurso Especial (fls. 4706/4733).

A solidária M Ramos Participações e Empreendimentos Imobiliários Ltda tomou ciência das decisões em 22/05/2015 (fl. 4486) e, em 09/06/2015 (fls. 4759), apresentou contrarrazões (fls. 4780/4793) e Recurso Especial (fls. 4760/4779).

A solidária Clava Clínica de Avaliação Audiológica Ltda tomou ciência das decisões em 02/06/2015 (fl. 4487) e, em 09/06/2015 (fls. 4824), apresentou contrarrazões (fls. 4846/4852) e Recurso Especial (fls. 4825/4845).

Pelo despacho datado de 09/09/2015 (fls.4875/4882), foi negado seguimento aos Recursos Especiais do Contribuinte e dos solidários.

Dessa decisão houve agravo, porém, foi mantida a negativa de seguimento pelos despachos de 06/08/2018 folhas 5336/5341 e 5342/5349.

Conjuntamente com os Recursos Especiais, foram apresentadas Contrarrazões com argumentos resumidos a seguir:

Contrarrazões do Contribuinte Principal

- O julgamento desse Recurso é inviável, pois a tese proposta pelo Órgão Fazendário viola os princípios da estrita legalidade tributária, além do princípio da preponderância de aplicação da norma mais especializada.
- A PGFN busca que, no que se refere à redução da multa pelo descumprimento de obrigação acessória, seja substituída a aplicação do art. 32-A pelo art. 35-A, ambos da Lei nº 8.212/1991, mesmo sendo este último dispositivo prejudicial ao contribuinte e com caráter muito mais genérico.

- As condições desse caso não são semelhantes aos dos paradigmas levantados pela PGFN. Basta verificar que o recurso administrativo muito bem demonstrou que dados os princípios da legalidade e anterioridade tributária, não é possível o estabelecimento de penalidades tributárias ou sua majoração para os exercícios anteriores.
- Os dispositivos legais cuja aplicabilidade ao caso concreto se questiona são ambos posteriores aos fatos geradores que deram causa ao presente processo administrativo fiscal e para sua aplicação precisam levar em conta o maior benefício possível ao contribuinte.
- O acórdão administrativo que foi prolatado no caso assegurou o não cabimento em função do reconhecimento do princípio da especialidade, ou seja, aplica-se com primazia sobre os demais as normas que tratam especialmente da situação de fato objeto de aplicação da lei, no caso multa por descumprimento de obrigação acessória cuja norma mais especializada é o art. 32-A em relação ao art. 35-A, da mesma lei, de conteúdo mais genérico.
- A tese fazendária não se limita a estabelecer se os fatos em debate podem ser objeto da subsunção de modo a legitimar a aplicabilidade do art. 32-A da Lei nº 8.212/1991. Ao contrário, o que se quer é limitar o seu espectro de aplicação sem base em qualquer outro dispositivo legal mais especializado.
- Como ambos os dispositivos legais foram introduzidos posteriormente em relação aos fatos geradores, o parâmetro de controle é a lei complementar, notadamente o Código Tributário Nacional, por seu art. 106. Assim a definição da norma mais benéfica é essencial ao julgamento do caso e essa, sem dúvidas, é materializada no dispositivo citado no parágrafo acima. Nenhum dos casos paradigmas trazidos pela PGFN tratam dessa questão. Justamente por isso são inservíveis ao controle de jurisprudência do CARF, pois não guardam semelhança fática com a demanda.
- Requer que não seja admitido o REsp da PGFN, por não preencher os requisitos legais e não demonstrar a existência de paradigma da jurisprudência desse órgão com semelhança ao caso presente.
- Caso admitido o REsp em tela, sejam rejeitados seus pedidos por incompatíveis com o ordenamento legal.

Contrarrazões das Solidárias

Todas as empresas solidárias apresentaram contrarrazões em igual teor e alegam o seguinte:

- Deve ser mantida a decisão impugnada, eis que correta a decisão, porque, efetivamente cabe a aplicação do art. 106, inciso II, alínea “c” do Código Tributário Nacional.

- Apresentam os acórdãos 2403-002.071 e 2403-002.139 a fim de demonstrar que o CARF vem decidindo na direção do acórdão recorrido.
- Consideram que é translucido o direito da recorrente em ver mantido o acórdão proferido pela Turma *a quo*, no que respeita a aplicação da penalidade prevista no art. 32-A da Lei nº 8.212/1991, caso mais benéfica às recorridas.
- Requerem que seja improvido o Recurso Especial da Fazenda Nacional, mantendo-se incólume o acórdão em questão.

Em 08/09/2017 (fl. 5052), o Contribuinte principal apresentou petição (fls. 5054/5058) argumentando existência de fato novo, matéria de ordem pública, cuja observância seria vinculante.

Argumenta que as ADI's nº 2.028 e 2.036, bem como o RE nº 566.622 declararam a inconstitucionalidade do art. 55 da Lei nº 8.212/1991 e, como se tratam de decisões com efeitos vinculantes e de aplicabilidade geral, requer que se declare a nulidade de todos os créditos tributários lançados e em discussão.

Voto

Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho – Relator

Do conhecimento

O Recurso Especial da Fazenda Nacional é tempestivo e atende aos demais pressupostos necessários à sua admissibilidade.

Cumprir afastar as alegações da recorrente no sentido de que não teria ocorrido o dissídio jurisprudencial. Tanto no acórdão recorrido, como nos paradigmas, houve o descumprimento da obrigação acessória de declarar fatos geradores em GFIP, bem como o lançamento das contribuições correspondentes.

No acórdão recorrido, julgou-se que, para o recálculo da multa, em razão do princípio da retroatividade benigna, deveria ser aplicado, para fins de comparação, o art. 32-A da Lei nº 8.212/1991. Nos paradigmas, de modo diverso, considerou-se que tal dispositivo é aplicável somente no caso de o contribuinte de ter deixado de declarar os fatos geradores em GFIP, porém, ter efetuado o recolhimento das contribuições devidas, tendo prevalecido o entendimento no sentido de que, havendo descumprimento de obrigações acessória e principal, deve ser considerado, para o cálculo da multa mais benéfica, o art. 35-A, da Lei nº 8.212/1991.

Ademais, o juízo de valor feito por qualquer das partes em relação às decisões apresentadas como paradigmas, ou sua percepção a respeito da observância ou não, pelo *decisum* cotejado, de qualquer dispositivo de lei, não se presta a obstar o seguimento dessa espécie recursal.

Desse modo, resta patente que, em contextos fáticos semelhantes, e em face do mesmo arcabouço jurídico-normativo, foram adotados entendimentos em sentido diverso, o que impõe o conhecimento do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

Mérito

Antes de adentrar ao mérito da questão trazida à rediscussão, cumpre afastar a pretensão do Contribuinte de ver o lançamento anulado, face às decisões proferidas nas ADI's nº 2.028 e 2.036, bem como o RE nº 566.622, conforme petição apresentada em 08/09/2017.

O recurso especial é de cognição restrita, limitando-se a situações em que reste demonstrada a existência de divergência jurisprudencial, sendo, além disso, necessário o atendimento a inúmeros outros pressupostos estabelecidos no Regimento Interno deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Ao julgar o recurso especial, a Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF não constitui uma terceira instância, mas sim instância especial, responsável pela pacificação de conflitos interpretativos e, consequentemente, pela garantia da segurança jurídica.

Insta ressaltar que 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.

Passando ao exame da matéria em debate, de se repisar que neste mesmo processo constam lançamento de obrigações principais e multa por descumprimento de obrigações acessórias por falta de declaração de fatos geradores em GFIP.

De mais a mais, 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 nº 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 nº 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 nº 8.212/1991, que faz remissão ao art. 44 da Lei nº 9.430/1996.

Por conseguinte, para adequada observância da retroatividade benigna insculpada 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 nº 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 nº 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 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 da 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.

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 nº 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 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.

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.

Assim, 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, tal qual defendido pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional em sua peça recursal.

Conclusão

Por essas razões, conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e, no mérito, dou-lhe provimento, para que a retroatividade benigna seja aplicada em conformidade com a súmula CARF nº 119.

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho