



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

Processo n° 11075.002100/2007-06
Recurso n° Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão n° 9202-005.471 – 2ª Turma
Sessão de 24 de maio de 2017
Matéria RETROATIVIDADE BENIGNA
Recorrentes COOPERATIVA DA FRONTEIRA OESTE DE CARNES E DERIVADOS LTDA
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/1997 a 30/12/2005

PREVIDENCIÁRIO. DECADÊNCIA

O prazo decadencial para os lançamentos sujeitos a homologação obedece ao art. 150, § 4º, do CTN, quando houver antecipação do pagamento, mesmo que parcial, e ao art. 173, I, do CTN, quando não houver pagamento do tributo. Nos termos da Súmula CARF n° 99, o pagamento antecipado caracteriza-se pelo recolhimento de valor na competência do fato gerador, razão pela qual os fatos geradores devem ser considerados isoladamente.

APLICAÇÃO DE PENALIDADE. PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA. LEI N° 8.212/1991, COM A REDAÇÃO DADA PELA MP 449/2008, CONVERTIDA NA LEI N° 11.941/2009.

Na aferição acerca da aplicabilidade da retroatividade benigna, não basta a verificação da denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre dispositivos, percentuais e limites. É necessário, antes de tudo, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto que sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta.

Havendo lançamento apenas da 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. 35A da Lei n° 8.212/91, correspondente aos 75% previstos no art. 44 da Lei n° 9.430/96.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em negar-lhe provimento. Acordam, ainda,

por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, em dar-lhe provimento parcial, para que a retroatividade benigna seja aplicada em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14, de 2009.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Presidente em exercício.

(assinado digitalmente)

Patrícia da Silva - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Maria Helena Cotta Cardozo, Patricia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior, João Victor Ribeiro Aldinucci (suplente convocado), Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente em exercício).

Relatório

Em sessão plenária de 20 de outubro de 2010, a 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF julgou Recurso Voluntário, proferindo a decisão consubstanciada no Acórdão nº 2301-01.688 (e-fls. 431/439), que decidiu, por unanimidade de votos, dar provimento parcial em relação à decadência de parte do período com base no art. 150, §4º do CTN, cuja ementa é a seguir transcrita:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/02/1997 a 30/12/2005

Ementa: REMUNERAÇÃO DECLARADA EM GFIP

Toda empresa está obrigada a recolher a contribuição devida sobre a remuneração paga aos segurados empregados e contribuintes individuais que lhe prestam serviços.

DECADÊNCIA –

De acordo com a Súmula Vinculante nº 08, do STF, os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991 são inconstitucionais, devendo prevalecer, no que tange à decadência e prescrição, as disposições do Código Tributário Nacional.

Nos termos do art. 103-A da Constituição Federal, as Súmulas Vinculantes aprovadas pelo Supremo Tribunal Federal, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terão efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal.

ANTECIPAÇÃO DO TRIBUTO.

Havendo recolhimento antecipado da contribuição previdenciária devida, aplica-se o prazo decadencial previsto no art. 150, § 4º, do CTN.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

O Acórdão foi recepcionado na Procuradoria da Fazenda Nacional em 27/03/2012, RM nº 14904, fl. 391, considerando-se intimada 30 (trinta) dias após (§§ 7.º a 9.º, do artigo 23, do Decreto nº 70.235/72, com a redação dada pela Lei nº 11.457, de 16/03/2007, D.O.U. de 19/03/2007). Recurso Especial apresentado em 02/04/2012, segundo RM de fl. 392, dentro, portanto, do prazo de 15 (quinze) dias estabelecido no artigo 68 do RI-CARF.

O pedido foi devidamente instruído com cópia do acórdão indicado como paradigma e/ou reprodução integral de sua ementa no corpo do recurso, nos moldes dos §§ 7.º a 9.º do artigo 67 do RI-CARF.

A Fazenda Nacional se insurge contra o acórdão que declarou a decadência de parte do período pela regra do artigo 150, §4º do CTN para provimento parcial ao recurso (fls. 419-verso), entendendo a recorrente que o aresto merece reforma, visto que, segundo seu entendimento, negou vigência ao art. 173, I, do CTN (fls. 385), e que a aplicação dessas normas está umbilicalmente associada à verificação do pagamento parcial antecipado das contribuições e tal exame foi realizado de maneira equivocada na espécie (fls. 398).

Segundo a recorrente, o acórdão recorrido diverge do paradigma que apresenta, proferido pela Quinta Câmara do extinto Segundo Conselho de Contribuintes (fls. 399). Cientificado do acórdão em 30/05/2012, consoante Termo de Entrega de Documentos acostado aos autos (e-fl. 456), o contribuinte interpôs, tempestivamente, em 08/06/2012, o Recurso Especial (e-fls. 461/464), visando a revisão do julgado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF. Recurso este admitido *in totum*.

Já o contribuinte, quando cientificado da decisão, em seu arrazoado, alega que o acórdão recorrido teria contrariado entendimento já firmado por este com relação à aplicação da multa mais benéfica.

Esclarece que o acórdão recorrido entendeu que as competências 02/1997 a 03/2001 estavam decadentes, subsistindo a exigência com relação à competências 04/2001 a 12/2005.

Salienta que, em 2009 com a edição da Lei nº 11.941, foram alterados os critérios de multa aplicável aos débitos previdenciários, portanto, deve ser revisto o crédito remanescente em cotejo com as novas normas que regulam a imposição de penalidades.

Histórico

Na origem trata-se de crédito previdenciário lançado contra a empresa acima identificada, referente às contribuições devidas à Seguridade Social, correspondentes à contribuição dos segurados, à da empresa, à destinada ao financiamento dos benefícios decorrentes dos riscos ambientais do trabalho e aos terceiros.

Conforme Relatório da NFLD (fls. 140/147), constitui fato gerador da contribuição lançada o pagamento de remunerações aos segurados empregados e contribuintes individuais, que prestaram serviços à empresa no período entre 02/1997 a 12/2005.

A autoridade lançadora informa que a cooperativa remunerava os serviços prestados por pessoas físicas e não recolhia a contribuição previdenciária devida, incidente sobre esse pagamento, registrando-os nas contas contábeis Honorários Advocáticos, Comissões, Honorários dos Conselhos de Administração e Fiscal, Serviço de Vigilância, entre outras.

Relata, ainda, que foram encontrados documentos de Caixa que demonstram a remuneração dos segurados por intermédio de folha complementar, que discriminava pagamento de horas extras de empregados do setor industrial, e que não foram informadas em GFIP.

Esclarece que a empresa recolhia suas contribuições para terceiros no FPAS 531, quando o correto era, a partir de 03/97, no FPAS 795, o que gerou uma diferença de contribuições para Terceiros até 09/2003, data em que passou a recolher suas contribuições no FPAS correto.

Consta, também, que a cooperativa se compensou de valores indevidos, decorrente de ação judicial ainda não tramitada em julgado, e que foram apurados débitos no período de 03/2000 a 04/2004, e 12/13/2004, quando somente recolheu parte das contribuições devidas.

A notificada impugnou o débito e a Secretaria da Receita Previdenciária, por meio da Decisão Notificação nº 19.427.4/0137/2006, fls. 259 a 272, julgou o lançamento procedente.

Inconformada com a decisão, a notificada apresentou recurso tempestivo (fls. 275 a 292), repetindo basicamente os argumentos já apresentados na impugnação.

Preliminarmente, alega decadência de parte do débito.

No mérito, classifica de ilegal e arbitrária a cobrança de contribuição previdenciária sobre a participação de associados em reuniões ordinárias e extraordinárias do conselho fiscal, argumentando ser inaplicável a previsão contida no art. 22, I, da Lei 8.212/91.

Salienta que todos os participantes das reuniões dos conselhos deliberativos são associados da cooperativa, pois, por determinação legal, é obrigatória condição de associado, não sendo, portanto, empregados da cooperativa e muito menos trabalhadores avulsos, de onde conclui que inexistente fundamento legal para a imposição fiscal.

Sustenta que os valores pagos representam unicamente reembolso de despesas, despendidas pelos associados para comparecerem nas reuniões, e são excluídos da tributação por força do disposto na letra "m", do § 9º, do art 28, da Lei 8.212/91, uma vez que os associados residem no meio rural, e sua participação nas reuniões demanda tempo e custos.

Reitera que a contribuição ao INCRA é desprovida de validade a partir da vigência da Lei 8.212/91 e que a taxa SELIC é inaplicável ao caso em tela.

Requeria, por fim, que fosse revisto o percentual de multas apurado, reduzindo em 50%, eis que não existe mais omissão por parte do contribuinte, uma vez que houve a apresentação das GFIPs, protocolizadas em defesa ao AI 35.831.9366, cujas cópias estão acostadas aos autos.

É o relatório.

Voto

Conselheira Patrícia da Silva - Relatora

Recurso da Fazenda Nacional

Na interposição do presente recurso, foram observados os pressupostos gerais de admissibilidade, inclusive o de similitude fática, razão pela qual dele conheço.

A questão da decadência, a meu ver foi corretamente aplicada pelo acórdão *a quo, verbis*:

A NFLD foi consolidada em 24/04/2006, e sua cientificação ao sujeito passivos. deu em 25/04/2006, conforme fl. 01, do processo.

Constata-se que, por qualquer regra do CTN, os levantamentos FPA, HEX e FPT encontram-se totalmente decadente.

Para os levantamentos FP, CTB e GLO aplica-se a regra do art. 150, § 4., citado acima, uma vez que houve recolhimento antecipado de parte da contribuição devida, conforme informado no Relatório Fiscal e consignado no RADA (fls. 118/19).

Portanto, para esses levantamentos ocorreu a decadência dos valores lançados nas competências compreendidas entre 02/1997 a 03/2001, inclusive.

Assim conheço e nego provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

Já no que tange ao Recurso do Contribuinte:

Na interposição do presente recurso, foram observados os pressupostos gerais de admissibilidade, inclusive o de similitude fática, razão pela qual dele conheço.

A lide tem como objeto a multa a ser aplicada no descumprimento de obrigações principais e obrigações acessórias previdenciárias, cujos fatos geradores ocorreram antes da entrada em vigor da MP nº 449/2008.

Antes de analisar o debate em questão, importante tecer algumas considerações sobre a sistemática da Lei nº 8.212/91 no tocante à penalidade pelo descumprimento das obrigações (principais e acessórias) sob a ótica do princípio da retroatividade benigna.

Como se sabe, a MP nº 449/2008 trouxe relevantes alterações na sistemática das multas aplicáveis. Antes de sua entrada em vigor, o descumprimento das obrigações principais era penalizado da seguinte forma: - As obrigações declaradas em GFIP, mas pagas em atraso, eram sancionadas com multa variável entre 8% a 20%, de acordo com o art. 35, I, da Lei nº 8.212/91 (redação anterior à MP nº 449/2008); - As obrigações que não tinham sequer

sido lançadas em GFIP, cujos lançamentos se deram de ofício pela autoridade fiscal, eram punidas com a multa variável entre 24% a 50%, nos termos do art. 35, II, da mesma Lei. Caso os créditos fossem incluídos em dívida ativa, a multa aplicável era de 60% a 100%, conforme o inciso III.

Em que pese ambas as multas serem denominadas de “multa de mora”, os percentuais diferenciavam-se pela existência de uma prévia declaração do tributo ou pelo lançamento de ofício.

A nova sistemática trazida pela MP nº 449/2008 estabeleceu uma distinção mais visível entre as multas, denominando de multa de mora a multa incidente sobre as obrigações já declaradas em GFIP, mas pagas em atraso, e de multa de ofício as obrigações lançadas de ofício pela autoridade fiscal, objetivando abrandar a multa de mora e aplicar uma penalidade mais severa às obrigações lançadas de ofício.

Desta forma, a multa pelo pagamento em atraso das obrigações já declaradas (anteriormente prevista no art. 35, I) passou a ser de 0,33% ao dia, limitada a 20%, nos termos do atual art. 35, *caput*, da Lei nº 8.212/91, que faz remissão ao art. 61, da Lei nº 9.430/96. Já para as obrigações lançadas de ofício, a multa (antes prevista no art. 35, II) passou a ser fixa, de 75%, nos termos do art. 35-A, da mesma Lei, que faz remissão ao art. 44, I, da Lei nº 9.430/96.

Quanto às obrigações acessórias, o descumprimento das obrigações era penalizado com as multas previstas no art. 32, §§ 4º, 5º e 6º, da Lei nº 8.212/91. A MP nº 449/2009 revogou os referidos dispositivos, instituindo a multa do art. 32-A, da mesma Lei, que é de “R\$ 20,00 (vinte reais) para o grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas” e “de 2% 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)”.

Como se observa, em determinados pontos a nova sistemática foi mais benéfica ao contribuinte, mas em outros estabeleceu multa mais severa. Assim, para o cálculo das multas incidentes sobre fatos geradores ocorridos antes da entrada em vigor da MP nº 449/2008, mas realizado após 12/2008, deve-se levar em conta o princípio da retroatividade benigna previsto no art. 106, do CTN.

Assim, sob a ótica do referido princípio, as multas de fatos geradores ocorridos antes de 03/12/2008, mas aplicadas posteriormente a essa data, devem ser calculadas **comparando a legislação anterior com a atual**, isto porque a Lei nº 8.212/91 é clara ao estabelecer penalidades distintas para o descumprimento das obrigações principais declaradas e pagas em atraso (multa de mora do art. 35, *caput*), para as obrigações principais lançadas de ofício (multa de ofício do art. 35-A) e para o descumprimento de obrigações acessórias (multa do art. 32-A).

Todavia, a Receita Federal vem adotando posicionamento no sentido da aplicação de uma **multa única** quando houver descumprimento de obrigações principais e acessórias, por entender ser a sistemática mais favorável ao contribuinte, em virtude da proibição do *bis in idem*.

Desta forma, para o cálculo das multas por descumprimento das obrigações previdenciárias, o Fisco vem adotando a seguinte sistemática, de acordo com o art. 476-A, da Instrução Normativa RFB 971/2009, vejamos:

Art. 476-A. No caso de lançamento de ofício relativo a fatos geradores ocorridos: (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1027, de 22 de abril de 2010)

I - até 30 de novembro de 2008, deverá ser aplicada a penalidade mais benéfica conforme disposto na alínea "c" do inciso II do art. 106 da Lei nº 5.172, de 1966 (CTN), cuja análise será realizada pela comparação entre os seguintes valores:(Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1027, de 22 de abril de 2010)

a) somatório das multas aplicadas por descumprimento de obrigação principal, nos moldes do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009, e das aplicadas pelo descumprimento de obrigações acessórias, nos moldes dos §§ 4º, 5º e 6º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009; e (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1027, de 22 de abril de 2010)

b) multa aplicada de ofício nos termos do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1027, de 22 de abril de 2010)

II - a partir de 1º de dezembro de 2008, aplicam-se as multas previstas no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1027, de 22 de abril de 2010)

§ 1º Caso as multas previstas nos §§ 4º, 5º e 6º 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. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1027, de 22 de abril de 2010)

Observa-se, portanto, que ao instituir uma **multa única**, deixa-se de estipular qualquer comparação entre os dispositivos anteriores e atuais da Lei nº 8.212/91, considerando-se viável a aplicação da multa de ofício de forma generalizada.

Apesar de não ter sido o entendimento inicial desta relatora, após exaustivos debates sobre o tema, a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) pacificou o entendimento de que na aferição acerca da aplicabilidade da retroatividade benigna, não basta a verificação da denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre dispositivos, percentuais e limites. É necessário, basicamente, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta. Assim, a multa de mora prevista no art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, não é aplicável quando realizado o lançamento de ofício, conforme consta do Acórdão nº 9202004.262 (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. 32A, 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. 35A, penalidade única combinando as duas condutas.

Assim, é entendimento pacífico deste Colegiado que na hipótese de lançamento apenas de obrigação principal, a retroatividade benigna será aplicada se, na liquidação do acórdão, a penalidade anterior à vigência da MP 449, de 2008, ultrapassar a multa do art. 35A da Lei nº 8.212/91, correspondente aos 75% previstos no art. 44 da Lei nº 9.430/96.

Diante do exposto, dou provimento parcial ao Recurso Especial Contribuinte, para que seja reformado o acórdão recorrido na parte em que determinou a aplicação da multa prevista no art. 35 com redação original da Lei nº 8.212/91, permitindo que a Fazenda Nacional realize a aferição acerca da opção mais benéfica, nos moldes de acordo com a Portaria 14/2009.

(assinado digitalmente)

Patrícia da Silva