



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

Processo nº 11080.721205/2011-67
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9202-007.412 – 2ª Turma
Sessão de 11 de dezembro de 2018
Matéria CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente PC SISTEMAS ELETRONICOS EIRELI - ME
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/2007 a 31/12/2009

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. PORTARIA PGFN/RFB Nº 14 DE 04 DE DEZEMBRO DE 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.

O cálculo da penalidade deve ser efetuado de acordo com a 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 negar-lhe provimento.

(Assinado digitalmente)
Maria Helena Cotta Cardozo – Presidente em exercício

(Assinado digitalmente)
Ana Paula Fernandes – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Patrícia da Silva, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Paula Fernandes, Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício).

Relatório

O presente Recurso Especial trata de pedido de análise de divergência motivado pelo Contribuinte face ao acórdão 2202-003.609, proferido pela 2ª Turma / 2ª Câmara / 2ª Seção de Julgamento.

Tratam-se dos Autos de Infrações (AI's) abaixo discriminados, lavrados pela Auditoria Fiscal:

a) AI n.º DEBCAD 37.325.833-0, no valor de R\$ 2.969.570,65 (dois milhões, novecentos e sessenta e nove mil, quinhentos e setenta reais e sessenta e cinco centavos), relativo ao lançamento de (i) contribuições previdenciárias patronais, inclusive aquela destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho - RAT, incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas a segurados empregados, nas competências julho de 2007 a dezembro de 2009, inclusive gratificações natalinas de 2007, 2008 e 2009 (competências 13/2007, 13/2008 e 13/2009); e (ii) contribuições previdenciárias patronais incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas a segurados contribuintes individuais, nas competências julho de 2007 a dezembro de 2009;

b) AI n.º DEBCAD 37.325.834-8, no valor de R\$ 8.280,47 (oito mil, duzentos e oitenta reais e quarenta e sete centavos), relativo ao lançamento de contribuições previdenciárias, parte dos segurados, observado o limite do salário-de-contribuição, incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas (i) a segurados empregados, nas competências setembro de 2007, janeiro de 2008, março de 2008, julho de 2008, dezembro de 2008, janeiro de 2009 a agosto de 2009, outubro de 2009 e novembro de 2009; e (ii) a segurados contribuintes individuais, nas competências agosto de 2007, outubro de 2007 a fevereiro de 2008, maio de 2008, e julho de 2008 a setembro de 2008;

c) AI n.º DEBCAD 37.325.835-6, no valor de R\$ 729.778,46 (setecentos e vinte e nove mil, setecentos e setenta e oito reais e quarenta e seis centavos), relativo ao lançamento de contribuições destinadas a outras entidades e fundos, no caso, ao Fundo Nacional do Desenvolvimento da Educação - FNDE, Instituto Nacional da Colonização e Reforma Agrária - INCRA, Serviço Social do Comércio - SESC, Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial - SENAC e Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas - SEBRAE, incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas a segurados empregados, nas competências julho de 2007 a dezembro de 2009, inclusive 13/2007, 13/2008 e 13/2009;

d) AI n.º DEBCAD 37.325.836-4, no valor de R\$ 135.610,86 (cento e trinta e cinco mil, seiscentos e dez reais e oitenta e seis centavos), relativo ao lançamento de contribuições previdenciárias patronais incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas a segurados contribuintes individuais, apuradas no Livro Caixa da empresa, nas

competências agosto de 2007, outubro de 2007, dezembro de 2007 a outubro de 2008, dezembro de 2008, e fevereiro de 2009 a novembro de 2009;

e) AI n.º DEBCAD 37.325.837-2, no valor de R\$ 74.585,97 (setenta quatro mil, quinhentos e oitenta e cinco reais e noventa e sete centavos), relativo ao lançamento de contribuições previdenciárias, parte dos segurados, observado o limite do salário-de-contribuição, incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas a segurados contribuintes individuais, apuradas no Livro Caixa da empresa, nas competências agosto de 2007, outubro de 2007, dezembro de 2007 a outubro de 2008, dezembro de 2008, e fevereiro de 2009 a novembro de 2009;

f) AI n.º DEBCAD 37.314.300-1, no valor de R\$ 274.242,60 (duzentos e setenta e quatro mil, duzentos e quarenta e dois reais e sessenta centavos), relativo ao lançamento de multa por haver apresentado Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIPs sem os valores correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias (Código de Fundamento Legal - CFL 68), nas competências julho de 2007 a novembro de 2008. No caso, não foram declaradas em GFIP (i) a totalidade dos pagamentos efetuados aos segurados contribuintes individuais, lançados no Livro Caixa da empresa; (ii) a totalidade dos pagamentos efetuados ao segurado Jone Renato de Moraes; (iii) a totalidade dos pagamentos efetuados aos segurados empregados e contribuintes individuais constantes da folha de pagamento da empresa; (iv) as contribuições previdenciárias patronais incidentes sobre as remunerações pagas a segurados empregados; e (v) as contribuições previdenciárias patronais incidentes sobre as remunerações pagas a segurados contribuintes individuais;

g) AI n.º DEBCAD 37.314.301-0, no valor de R\$ 4.113,18 (quatro mil, cento e treze reais e dezoito centavos), relativo ao lançamento de multa por haver apresentado GFIPs com informações inexatas, incompletas ou omissas no tocante a dados não correspondentes a fatos geradores de contribuições previdenciárias (CFL 69), mais especificamente, com erro no preenchimento dos campos CNAE, Outras Entidades e CNAE Preponderante, nas competências julho de 2007 a novembro de 2008;

h) AI n.º DEBCAD 37.314.302-8, no valor de R\$ 7.500,00 (sete mil e quinhentos reais), relativo ao lançamento de multa por haver apresentado GFIPs com informações omissas (CFL 78), no caso, com erro no preenchimento do campo CNAE, nas competências dezembro de 2008 a dezembro de 2009, inclusive 12/2008 e 12/2009;

i) AI n.º DEBCAD 37.325.838-0, no valor de R\$ 15.235,55 (quinze mil, duzentos e trinta e cinco reais e cinquenta e cinco centavos), relativo ao lançamento de multa por haver deixado de exibir livros, documentos e arquivos solicitados pela Fiscalização (CFL 38), quais sejam “os Livros Diário e Razão solicitados no TIF 3 e por não apresentar a totalidade dos documentos solicitados através do TIF 3, conforme Termo de Constatação Fiscal lavrado”; e

j) AI n.º DEBCAD 37.325.839-9, no valor de R\$ 1.523,57 (um mil, quinhentos e vinte e três reais e cinquenta e sete centavos), relativo ao lançamento de multa por haver deixado de arrecadar, mediante desconto das respectivas remunerações, as contribuições dos segurados a seu serviço (CFL 59), nas competências agosto de 2007 a novembro de 2009.

Os valores dos autos de infração identificados nas letras “a” a “h”, supra, foram consolidados em 23 de fevereiro de 2011; os dos autos de infração das letras “i” e “j”, em 21 de fevereiro de 2011.

O Contribuinte apresentou a impugnação, às fls. 312/325, 463/476, 606/617, 676/688, 744/747, 767/769 e 789/791, respectivamente, para os AIs n.º DEBCAD 37.325.833-0, 37.325.835-6, 37.325.836-4, 37.325.837-2, 37.314.300-1, 37.314.301-0 e 37.314.302-8 (letras “a” e “c” a “h”, supra).

A DRJ/SDR, às fls. 831/848, votou por julgar **improcedentes** as impugnações concernentes aos AIs n.º DEBCAD 37.325.833-0, 37.325.835-6, 37.314.300-1, 37.314.301-0 e 37.314.302-8, mantendo integralmente os respectivos créditos tributários. Em segundo lugar, votou por julgar **procedentes em parte** as impugnações relativas aos AIs n.º DEBCAD 37.325.836-4 e 37.325.837-2, mantendo em parte os créditos tributários de R\$ 109.423,18 (cento e nove mil, quatrocentos e vinte e três reais e dezoito centavos) e R\$ 60.182,75 (sessenta mil, cento e oitenta e dois reais e setenta e cinco centavos), respectivamente, valores consolidados em 23 de fevereiro de 2011, conforme Discriminativos Analíticos do Débito Retificado - DADRs anexado ao voto.

O Contribuinte apresentou **Recurso Voluntário** às fls. 873/896.

Às fls. 949 e ss., o Contribuinte anexou aos autos cópia dos comprovantes de pagamento, informando serem relativos às competências abrangidas pelo auto de infração (julho de 2007 a dezembro de 2009).

A 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, às fls. 994/1013, **DEU PARCIAL PROVIMENTO** ao Recurso Voluntário. A Decisão restou assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/2007 a 31/12/2009

SIMPLES NACIONAL. EXCLUSÃO. ABATIMENTO DOS VALORES PAGOS

"Na determinação dos valores a serem lançados de ofício para cada tributo, após a exclusão do Simples, devem ser deduzidos eventuais recolhimentos da mesma natureza efetuados nessa sistemática, observando-se os percentuais previstos em lei sobre o montante pago de forma unificada". Súmula 76

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.

O salário-de-contribuição, para o segurado empregado, corresponde, na forma da lei, à remuneração total por ele auferida junto à empresa. Em consequência, para que determinada vantagem decorrente da relação laboral não componha o salário-de-contribuição respectivo, há a necessidade de expressa previsão legal.

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. AVISO PRÉVIO INDENIZADO. EXCLUSÃO

Conforme decidido pelo Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Recurso Especial nº 1.230.957RS, submetido à sistemática do art. 543-C do

Código de Processo Civil de 1973, "a despeito da atual moldura legislativa (Lei 9.528/97 e Decreto 6.727/2009), as importâncias pagas a título de indenização, que não correspondam a serviços prestados nem a tempo à disposição do empregador, não ensejam a incidência de contribuição previdenciária"

CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. CONTRIBUIÇÃO. ALÍQUOTA.

É de 11% a alíquota da contribuição a ser descontada pela empresa da remuneração paga, devida ou creditada aos segurados contribuintes individuais a seu serviço.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2007 a 31/12/2009

ÔNUS DA PROVA.

A impugnante tem o ônus da prova daquilo que alega.

AÇÃO JUDICIAL. SÚMULA CARF Nº 1

"Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial."

CONSTITUCIONALIDADE.

A constitucionalidade das leis é vinculada para a Administração Pública.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/07/2007 a 31/12/2009

TAXA DE JUROS. SELIC SÚMULA CARF Nº 4

"A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC para títulos federais."

MULTA CONFISCATÓRIA. SÚMULA CARF Nº 2

"O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária."

LEI NOVA. RETROATIVIDADE BENIGNA. ARTIGO 106 DO CTN. MEDIDA PROVISÓRIA Nº 449/08. MULTA POR OMISSÃO DE FATOS GERADORES EM GIFP.

Conforme determinação do Código Tributário Nacional (CTN), art. 106, II, "c", 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.

Em face da MP nº 449/08 (convertida na Lei nº 11.941/09), para o cálculo da multa mais favorável ao contribuinte, em relação às competências anteriores à 11/2008 (inclusive), deve-se somar a multa por falta de pagamento do tributo (aplicada com base na antiga redação do art. 35, da Lei nº 8.212/91) com as multas por falta/inexatidão de GFIP (estipuladas na redação anterior do art. 32, §§ 4º, 5º, 6º, da Lei nº 8.212/91), e o resultado deve ser comparado com a multa prevista no art. 35-A, da Lei nº 8.212/91, na redação atual, que conduz ao art. 44, da Lei nº 9.430/96 (75%).

A comparação da multa anteriormente prevista no art. 32, § 5º, da Lei nº 8.212/91, com o art. 32-A, da mesma Lei, somente pode ocorrer quando a omissão ou incorreção em GFIP não acarretou lançamento da obrigação principal.

MULTAS DECORRENTES DA DECLARAÇÃO INCORRETA DO CNAE CFL 69 E CFL 78

É incorreta a reclassificação da atividade declarada pelo contribuinte para outra atividade sujeita à autorização, quando não comprovado pela autoridade lançadora que a empresa possui os requisitos para o desenvolvimento das atividades.

Cientificado à fl. 1081/1106, às fls. 1084 e ss., o Contribuinte interpôs **Recurso Especial**, arguindo, divergência jurisprudencial acerca da seguinte matéria: **Penalidades/Retroatividade Benigna**. Verifica-se que ambos os julgados, recorrido e paradigma, enfrentaram o tema da superveniência da Lei nº 11.941/2009, com a revogação dos §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212/91 e a inserção do art. 32-A da mesma Lei nº 8.212/91, para efeito de promover a interpretação da nova legislação de forma retroativa, segundo o determinado pela alínea "c" do inciso III do art. 106 do CTN. O acórdão recorrido interpretou que a aplicação retroativa do art. 32-A da Lei nº 8.212/91 deveria ser realizada tomando-se em consideração também o disposto no art. 35-A, da Lei nº 8.212/91, com a remissão ao art. 44, I, da Lei nº 9.430/96. Consequentemente, haveria de ser verificada a situação mais favorável ao contribuinte, comparando-se a aplicação conjunta do art. 32-A e do art. 35-A da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009, com a resultante da aplicação originária dos §§ 4º e 5º da Lei nº 8.212/91. O acórdão paradigma interpretou, na esteira do entendimento sustentado pelo ora recorrente, que o art. 32-A da Lei nº 8.212/91, inserido pela Lei nº 11.941/2009, deverá ser aplicado, retroativamente, a todos os casos de infração quanto ao cumprimento de obrigações acessórias sobre a entrega da GFIP com incorreções ou omissões. Não caberia, segundo o aresto paradigma, a comparação com o disposto no art. 44, I, da Lei nº 9.430/96, para efeito de se verificar a existência de uma situação mais ou menos benéfica ao contribuinte.

Ao realizar o Exame de Admissibilidade do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, às fls. 1154/1161, a 2ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, **DEU SEGUIMENTO** ao recurso, apenas em relação à seguinte divergência: **Penalidades/Retroatividade Benigna**.

A União apresentou Contrarrazões, às fls. 1163/1170, arguindo, no mérito, os fundamentos já utilizados anteriormente, requerendo ao final a improcedência do Recurso Especial do Contribuinte.

É o relatório.

Voto

Conselheira Ana Paula Fernandes - Relatora

O Recurso Especial interposto pelo Contribuinte é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto, merece ser conhecido.

Tratam-se dos Autos de Infrações (AI's) abaixo discriminados, lavrados pela Auditoria Fiscal:

a) AI nº DEBCAD 37.325.833-0, no valor de R\$ 2.969.570,65 (dois milhões, novecentos e sessenta e nove mil, quinhentos e setenta reais e sessenta e cinco centavos), relativo ao lançamento de (i) contribuições previdenciárias patronais, inclusive aquela destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho - RAT, incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas a segurados empregados, nas competências julho de 2007 a dezembro de 2009, inclusive gratificações natalinas de 2007, 2008 e 2009 (competências 13/2007, 13/2008 e 13/2009); e (ii) contribuições previdenciárias patronais incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas a segurados contribuintes individuais, nas competências julho de 2007 a dezembro de 2009;

b) AI nº DEBCAD 37.325.834-8, no valor de R\$ 8.280,47 (oito mil, duzentos e oitenta reais e quarenta e sete centavos), relativo ao lançamento de contribuições previdenciárias, parte dos segurados, observado o limite do salário-de-contribuição, incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas (i) a segurados empregados, nas competências setembro de 2007, janeiro de 2008, março de 2008, julho de 2008, dezembro de 2008, janeiro de 2009 a agosto de 2009, outubro de 2009 e novembro de 2009; e (ii) a segurados contribuintes individuais, nas competências agosto de 2007, outubro de 2007 a fevereiro de 2008, maio de 2008, e julho de 2008 a setembro de 2008;

c) AI nº DEBCAD 37.325.835-6, no valor de R\$ 729.778,46 (setecentos e vinte e nove mil, setecentos e setenta e oito reais e quarenta e seis centavos), relativo ao lançamento de contribuições destinadas a outras entidades e fundos, no caso, ao Fundo Nacional do Desenvolvimento da Educação - FNDE, Instituto Nacional da Colonização e Reforma Agrária - INCRA, Serviço Social do Comércio - SESC, Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial - SENAC e Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas - SEBRAE, incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas a segurados empregados, nas competências julho de 2007 a dezembro de 2009, inclusive 13/2007, 13/2008 e 13/2009;

d) AI nº DEBCAD 37.325.836-4, no valor de R\$ 135.610,86 (cento e trinta e cinco mil, seiscentos e dez reais e oitenta e seis centavos), relativo ao lançamento de

contribuições previdenciárias patronais incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas a segurados contribuintes individuais, apuradas no Livro Caixa da empresa, nas competências agosto de 2007, outubro de 2007, dezembro de 2007 a outubro de 2008, dezembro de 2008, e fevereiro de 2009 a novembro de 2009;

e) AI n.º DEBCAD 37.325.837-2, no valor de R\$ 74.585,97 (setenta quatro mil, quinhentos e oitenta e cinco reais e noventa e sete centavos), relativo ao lançamento de contribuições previdenciárias, parte dos segurados, observado o limite do salário-de-contribuição, incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas a segurados contribuintes individuais, apuradas no Livro Caixa da empresa, nas competências agosto de 2007, outubro de 2007, dezembro de 2007 a outubro de 2008, dezembro de 2008, e fevereiro de 2009 a novembro de 2009;

f) AI n.º DEBCAD 37.314.300-1, no valor de R\$ 274.242,60 (duzentos e setenta e quatro mil, duzentos e quarenta e dois reais e sessenta centavos), relativo ao lançamento de multa por haver apresentado Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIPs sem os valores correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias (Código de Fundamento Legal - CFL 68), nas competências julho de 2007 a novembro de 2008. No caso, não foram declaradas em GFIP (i) a totalidade dos pagamentos efetuados aos segurados contribuintes individuais, lançados no Livro Caixa da empresa; (ii) a totalidade dos pagamentos efetuados ao segurado Jone Renato de Moraes; (iii) a totalidade dos pagamentos efetuados aos segurados empregados e contribuintes individuais constantes da folha de pagamento da empresa; (iv) as contribuições previdenciárias patronais incidentes sobre as remunerações pagas a segurados empregados; e (v) as contribuições previdenciárias patronais incidentes sobre as remunerações pagas a segurados contribuintes individuais;

g) AI n.º DEBCAD 37.314.301-0, no valor de R\$ 4.113,18 (quatro mil, cento e treze reais e dezoito centavos), relativo ao lançamento de multa por haver apresentado GFIPs com informações inexatas, incompletas ou omissas no tocante a dados não correspondentes a fatos geradores de contribuições previdenciárias (CFL 69), mais especificamente, com erro no preenchimento dos campos CNAE, Outras Entidades e CNAE Preponderante, nas competências julho de 2007 a novembro de 2008;

h) AI n.º DEBCAD 37.314.302-8, no valor de R\$ 7.500,00 (sete mil e quinhentos reais), relativo ao lançamento de multa por haver apresentado GFIPs com informações omissas (CFL 78), no caso, com erro no preenchimento do campo CNAE, nas competências dezembro de 2008 a dezembro de 2009, inclusive 12/2008 e 12/2009;

i) AI n.º DEBCAD 37.325.838-0, no valor de R\$ 15.235,55 (quinze mil, duzentos e trinta e cinco reais e cinquenta e cinco centavos), relativo ao lançamento de multa por haver deixado de exibir livros, documentos e arquivos solicitados pela Fiscalização (CFL 38), quais sejam “os Livros Diário e Razão solicitados no TIF 3 e por não apresentar a totalidade dos documentos solicitados através do TIF 3, conforme Termo de Constatação Fiscal lavrado”; e

j) AI n.º DEBCAD 37.325.839-9, no valor de R\$ 1.523,57 (um mil, quinhentos e vinte e três reais e cinquenta e sete centavos), relativo ao lançamento de multa por haver deixado de arrecadar, mediante desconto das respectivas remunerações, as contribuições dos segurados a seu serviço (CFL 59), nas competências agosto de 2007 a novembro de 2009.

O Acórdão recorrido deu parcial provimento ao Recurso Ordinário.

O Recurso Especial apresentado pelo Contribuinte trouxe para análise a seguinte divergência: **Penalidades/Retroatividade Benigna.**

Cinge-se a controvérsia 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)

De início, cumpre registrar que a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), de forma **unânime** 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 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 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. 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 unânime 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.

Cumpra 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.

Neste passo, para os fatos geradores ocorridos até 03/12/2008, a autoridade responsável pela execução do acórdão, quando do trânsito em julgado administrativo, deverá observar a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009 - que se reporta à aplicação do princípio da retroatividade benigna previsto no artigo 106, inciso II, alínea "c", do CTN, em face das penalidades aplicadas às contribuições previdenciárias nos lançamentos de obrigação principal e de obrigação acessória, em conjunto ou isoladamente, previstas na Lei nº 8.212/1991, com as alterações promovidas pela MP 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009. De fato, as disposições da referida Portaria, a seguir transcritas, estão em consonância com a jurisprudência unânime desta 2ª Turma da CSRF sobre o tema:

Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009

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.

Recentemente o Conselho Pleno do Carf Sumulou a questão, que atende a discussão dos presentes autos:

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.

Em face ao exposto, conheço do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte para no mérito negar-lhe provimento.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Ana Paula Fernandes

