



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11831.002422/2007-38
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-008.715 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 23 de junho de 2020
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado GORESBRIDGE CONSTRUÇÕES DO BRASIL LTDA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/03/2003 a 31/03/2005

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. CONHECIMENTO.

Não há que se falar em demonstração de divergência jurisprudencial, quando no Recurso Especial adota-se premissa equivocada acerca da situação fática do acórdão recorrido, indicando-se paradigmas que, embora compatíveis com a premissa, não caracterizam divergência quanto ao decidido no acórdão recorrido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício e Relatora

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

Relatório

Trata-se de ação fiscal que originou os seguintes procedimentos (fls. 22):

PROCESSO	DEBCAD	TIPO	FASE
11831.002416/2007-81	35.435193-1	Obrigação Principal	Recurso Voluntário
11831.002422/2007-38	35.435-195-8	Obrigação Principal	Recurso Especial
Sem processos no CARF	35.435.194-0	Obrigações Principais	Sem processos no CARF
	35.435.196-6		

No presente processo encontra-se em julgamento o **Debcad 35.435-195-8**, que trata da glosa de Contribuições Previdenciárias compensadas pela Contribuinte em decorrência de ação judicial, ainda não transitada em julgado no momento do lançamento.

Conforme Relatório Fiscal de fls. 24/25 e Relatório de Diligência de fls. 140 a 142, os valores que originaram o direito ao crédito referem-se às seguintes rubricas: descanso semanal remunerado, adicional noturno, hora extra 50%, hora extra 70%, hora extra 100%, adicional insalubridade e adicional periculosidade. As bases de cálculo das Contribuições Previdenciárias, bem como as compensações e retenções foram declaradas pela empresa em GFIP.

A Contribuinte impugnou o lançamento, considerado procedente em parte pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campinas/SP, o que originou Recurso de Ofício ao CARF. Paralelamente, foi interposto Recurso Voluntário pela Contribuinte.

Assim, em sessão plenária de 13/08/2014, foram julgados os Recursos de Ofício e Voluntário, prolatando-se o Acórdão n.º 2302-003.334 (e-fls. 638 a 708), assim ementado:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/03/2003 a 31/03/2005

ERRO DE CAPITULAÇÃO. NULIDADE. INEXISTÊNCIA.

O fundamento legal do débito encontra-se capitulado corretamente, razão pela qual não há qualquer nulidade no lançamento.

COMPENSAÇÃO. AÇÃO JUDICIAL. SENTENÇA FAVORÁVEL. ALTERAÇÃO POSTERIOR EM RAZÃO DO ACÓRDÃO. AUSÊNCIA DE CRÉDITO.

Não obstante a decisão de 1º grau tenha reconhecido o crédito do contribuinte referente às contribuições pagas sobre os pagamentos efetuados aos empregados a título de adicional noturno, hora extra, insalubridade e periculosidade, as decisões proferidas pelos Tribunais, em sede de recurso, alteraram o conteúdo, negando o direito.

DESCANSO SEMANAL REMUNERADO. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. INCIDÊNCIA.

Os pagamentos oriundos de serviços prestado sem descanso semanal remunerado devem integrar o Salário de Contribuição por se tratar de uma parcela salarial, pois há previsão legal, não é caso de ressarcimento ou indenização e não há previsão legal sobre isenção.

APLICAÇÃO DA SELIC. IMPOSSIBILIDADE DE RECONHECER A INCONSTITUCIONALIDADE DA NORMA.

As contribuições destinadas à Seguridade Social possuem legislação específica para disciplinar a matéria. De acordo com o art. 34 da Lei n.º 8.212/91, até o advento da Lei n.º 11.941/09 MP 449/08, as contribuições sociais e outras importâncias arrecadadas pelo INSS, incluídas ou não em notificação fiscal de lançamento, pagas com atraso, objeto ou não de parcelamento, ficam sujeitas aos juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia SELIC, a que se refere o art. 13 da Lei n.º 9.065, de 20 de junho de 1995, incidentes sobre o valor atualizado e multa de mora, todos de caráter irrelevável.

NFLD. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PENALIDADE PELO DESCUMPRIMENTO. PRINCÍPIO TEMPUS REGIT ACTUM.

As multas decorrentes do descumprimento de obrigação tributária principal foram alteradas pela Medida Provisória n.º 449/2008, a qual deu nova redação ao art. 35 e fez acrescentar o art. 35-A à Lei n.º 8.212/91.

Na hipótese de lançamento de ofício, por representar a novel legislação encartada no art. 35-A da Lei n.º 8.212/91, inserida pela MP n.º 449/2008, um tratamento mais gravoso ao

sujeito passivo, inexistindo, antes do ajuizamento da respectiva execução fiscal, hipótese de a legislação superveniente impor multa mais branda que aquela então revogada, sempre incidirá ao caso o princípio *tempus regit actum*, devendo ser aplicada em cada competência a legislação pertinente à multa por descumprimento de obrigação principal vigente à data de ocorrência do fato gerador não adimplido, observado o limite máximo de 75%, salvo nos casos de sonegação, fraude ou conluio.

A decisão foi assim registrada:

Acordam os membros da Segunda Turma Ordinária da Terceira Câmara da Segunda Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, em dar provimento ao Recurso de Ofício e por maioria de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para que a multa seja aplicada considerando às disposições contidas no artigo 35, II, da Lei n.º 8.212/91, para o período até 11/2008. Vencidos na votação a Conselheira Relatora e o Conselheiro Leonardo Henrique Pires Lopes, por entenderem que a multa aplicada deve ser limitada ao percentual de 20% em decorrência das disposições introduzidas pela MP 449/2008 (art. 35 da Lei n.º 8.212/91, na redação da MP n.º 449/2008 c/c art. 61 da Lei n.º 9.430/96). O Conselheiro Arlindo da Costa e Silva fará o voto divergente vencedor.

O processo foi encaminhado à PGFN em 07/01/2015 (Despacho de Encaminhamento de e-fls. 709) e, em 13/01/2015, a Fazenda Nacional interpôs o Recurso Especial de e-fls. 710 a 718 (Despacho de Encaminhamento de e-fls. 719), com fundamento no artigo 67, do Anexo II, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF n.º 256, de 2009, vigente à época.

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, para rediscussão da matéria **aplicação da retroatividade benigna, em face das penalidades previstas na Lei n.º 8.212, de 1991, com as alterações promovidas pela MP 449, de 2008, convertida na Lei n.º 11.941, de 2009**, conforme despacho de 29/03/2016 (e-fls. 720 a 726).

Em seu apelo, a Fazenda Nacional pede que se verifique, na execução do julgado, qual a norma mais benéfica:

a) somatório das multas aplicadas por descumprimento da obrigação principal e das obrigações acessórias, nos moldes dos arts. 32 e 35, da Lei n.º 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei n.º 11.941, de 2009; ou

b) multa de ofício, nos termos do art. 35-A, da Lei n.º 8.212, de 1991, acrescido pela Lei n.º 11.941, de 2009.

Ao final, a Fazenda Nacional requer seja dado provimento ao Recurso Especial, para que seja reformado o acórdão recorrido.

Cientificada do acórdão, do Recurso Especial da Procuradoria e do despacho que lhe deu seguimento em 21/03/2017 (Aviso de Recebimento de e-fls. 729), a Contribuinte quedou-se silente.

Voto

Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, Relatora

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo, restando perquirir se atende aos demais pressupostos para o seu conhecimento. Não foram oferecidas Contrarrazões.

Trata-se do **Debcad 35.435-195-**, relativo à glosa de Contribuições Previdenciárias compensadas pela Contribuinte em decorrência de ação judicial, ainda não transitada em julgado no momento do lançamento.

O apelo visa rediscutir a **aplicação da retroatividade benigna, em face das penalidades previstas na Lei nº 8.212, de 1991, com as alterações promovidas pela MP 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009.**

De plano, registre-se que, conforme consta do Relatório Fiscal e quadro demonstrativo no início deste voto, a ação fiscal envolveu apenas lançamento de obrigação principal, não tendo sido aplicada penalidade por descumprimento de obrigação acessória, visto que as Contribuições Previdenciárias objeto da glosa da compensação foram declaradas em GFIP.

A respeito da multa, o Colegiado recorrido, considerando tratar-se de lançamento somente de obrigação principal, decidiu que não se aplicaria a retroatividade da Lei nº 11.941, de 2009, devendo o cálculo da penalidade ser efetuado pelo art. 35, II, da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999 (observado o limite máximo de 75%). Confira-se:

Acórdão Recorrido

Voto

O caso ora em apreciação trata de aplicação de penalidade pecuniária em decorrência do descumprimento de obrigação tributária principal formalizada mediante lançamento de ofício.

(...)

Nessa perspectiva, nos casos de lançamento de ofício, o cotejamento de normas tributárias para fins específicos de incidência da retroatividade benigna prevista no art. 106, II, 'c' do CTN somente pode ser efetivado, exclusivamente, entre a norma assentada no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela MP nº 449/2008, c.c. art. 44 da Lei nº 9.430/96 com a regra encartada no art. 35, II da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99, uma vez que estas tratam, especificamente, de penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício.

(...)

Assim, em relação aos fatos geradores ocorridos nas competências anteriores a dezembro de 2008, exclusive, o cotejo entre as hipóteses acima elencadas revela que a multa de mora aplicada nos termos do art. 35, II da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99, sempre se mostrará menos gravoso ao contribuinte do que a multa de ofício prevista no art. 35-A do mesmo Diploma Legal, inserido pela MP nº 449/2008, contingência que justifica a não retroatividade da Lei nº 11.941/2009, uma vez que a penalidade por ela imposta se revela mais ofensiva ao infrator.

(...)

O raciocínio acima delineado é válido enquanto não for ajuizada a correspondente ação de execução fiscal. Como se depreende do art. 35 da Lei nº 8.212/91, na redação da Lei nº 9.876/99, o valor da multa de mora decorrente de lançamento de ofício de obrigação principal é variável em função da fase processual em que se encontra o Processo Administrativo Fiscal de constituição do crédito tributário.

Ocorre que, após o ajuizamento da execução fiscal, a multa pelo atraso no recolhimento de obrigação principal é majorada para 80% ou 100%, circunstância que torna a multa de ofício (75%) menos ferina, operando-se, a partir de então, a retroatividade da lei mais benéfica ao infrator, desde que não tenha havido sonegação, fraude ou conluio.

Assim, em relação aos fatos geradores ocorridos nas competências anteriores a dezembro/2008, exclusive, considerando a necessidade de se observar o preceito insculpido no art. 106, II, "c" do CTN concernente à retroatividade benigna, o novo mecanismo de cálculo da penalidade pecuniária decorrente da mora do recolhimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício trazido pela MP n.º 449/08 deverá operar como um limitador legal do *quantum* máximo a que a multa poderá alcançar, *in casu*, 75%, mesmo que o crédito tributário seja objeto de ação de execução fiscal. Nestas hipóteses, somente irá se operar o teto de 75% nos casos em que não houver ocorrido sonegação, fraude ou conluio.

(...)

No caso dos autos, considerando que o horizonte temporal do lançamento compreende o período de apuração de 01/03/2003 a 31/03/2005 e considerando não haver sido verificada a presença dos elementos objetivos e subjetivos de conduta que, em tese, qualifica se como fraude ou sonegação, tipificadas nos artigos 71 e 72 da Lei n.º 4.502/64, respectivamente, resulta que a penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação tributária principal formalizada mediante o presente lançamento de ofício deve ser aplicada de acordo com o art. 35, II, da Lei n.º 8.212/91, com a redação dada pela Lei n.º 9.876/99, para todo o período de apuração do débito, em atenção ao princípio *tempus regit actum*, observado neste caso o limite máximo de 75%, em honra à retroatividade da lei tributária mais benigna insculpida no art. 106, II, 'c', do CTN.

Não obstante, a tese defendida pela Fazenda Nacional em seu apelo parte da premissa equivocada de que, no caso do acórdão recorrido, teria havido lançamento das obrigações principal e acessória, e que o Colegiado teria entendido ser desnecessária a comparação do somatório das respectivas multas (arts. 35, II, e 32, IV, da norma revogada) com a multa introduzida na nova sistemática (art. 35-A da Lei n.º 8.212, de 1991). Com base em tal premissa, a Fazenda Nacional colacionou como paradigmas julgados em que, efetivamente, foram lançadas penalidades por descumprimento de obrigações principal e acessória, no mesmo procedimento fiscal. Confira-se:

As Turmas prolatoras dos acórdãos paradigmas entenderam que, para efeito da apuração da multa mais benéfica ao contribuinte, em hipóteses tais como a dos autos, em que houve lançamento da obrigação principal bem como lançamento da obrigação acessória, deve-se efetuar o seguinte cálculo: somar as multas da sistemática antiga (art. 35, II e art. 32, IV da norma revogada) e comparar o resultado dessa operação com a multa prevista no art. 35-A da Lei n.º 8.212/91, introduzido pela MP n.º 449/2008, convertida na Lei n.º 11.941/2009 e que remete ao art. 44, I, da Lei n.º 9.430/96 (75%).

Patente, portanto, a divergência jurisprudencial no que toca ao procedimento a ser adotado para aferição da multa mais benéfica ao contribuinte.

O Colegiado *a quo* entendeu que, para alcance da multa mais benéfica ao sujeito passivo, deve-se comparar a multa prevista na redação antiga do art. 35 da Lei n.º 8.212 com a multa prevista no art. 35-A da Lei n.º 8.212, introduzido pela MP n.º 449/2008. **Em suma, o Colegiado *a quo* entendeu ser desnecessária a soma do valor da multa da obrigação principal com a multa da obrigação acessória para efeitos de comparação com o que dispõe o art. 35-A da lei n.º 8.212/91.**

Diversamente decidiram a Sexta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes e a 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do CARF, as quais entenderam que para aferição da multa mais benéfica ao contribuinte deve-se somar as multas das obrigações principal e acessória (art. 35, II e art. 32, IV da norma revogada) referentes à sistemática antiga com a multa atual (art. 35-A da Lei n.º 8.212/91, introduzida pela MP n.º 449/2008), em conformidade com o que dispõe a Instrução Normativa RFB n.º 1.027, de 22/10/2010. (destaques em negrito acrescidos)

Assim, conclui-se que não há como sequer perquirir acerca de demonstração de divergência jurisprudencial, já que a situação que a Fazenda Nacional diz ter ocorrido e sobre a qual quer estabelecer o alegado dissídio interpretativo não é confirmada pelo acórdão recorrido, no qual resta claro que não houve lançamento de penalidade por descumprimento de obrigação acessória.

Destarte, não há sentido, para fins de aferição da multa mais benéfica ao Contribuinte, em comparar a situação retratada no acórdão recorrido – aplicação apenas de multa por descumprimento de obrigação principal - com paradigmas em que, no mesmo procedimento fiscal, foram aplicadas penalidades por descumprimento tanto da obrigação principal quanto da obrigação acessória.

Diante do exposto, por estar o apelo baseado em premissa equivocada, sobre a qual não se pode estabelecer dissídio interpretativo, não conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo