



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 12267.000199/2008-90
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-005.167 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 04 de junho de 2019
Recorrente ELETROBRAS TERMONUCLEAR S.A. - ELETRONUCLEAR
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/2001 a 30/09/2006

DECADÊNCIA. OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS.

Sujeitam-se ao regime referido no art. 173 do CTN os procedimentos administrativos de constituição de créditos tributários decorrentes do descumprimento de obrigações acessórias, uma vez que tais créditos tributários decorrem sempre de lançamento de ofício.

MULTAS PELO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. OMISSÃO DE FATOS GERADORES DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA NA GFIP.

Constitui infração a empresa deixar de informar na GFIP todos os fatos geradores de contribuição previdenciária. Deve ser excluída da base de cálculo da multa a parcela da contribuição previdenciária (obrigação principal) cuja cobrança foi julgada improcedente em processo administrativo específico.

MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL E ACESSÓRIA. APLICAÇÃO DA MULTA MAIS FAVORÁVEL. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Na aplicação da retroatividade benigna, a multa exigida com base nos dispositivos da Lei nº 8.212/91 anteriores à alteração legislativa promovida pela Lei nº 11.941/09 deverá ser comparada com a nova penalidade de 75% prevista para os casos de lançamento de ofício, a fim de que seja aplicada a mais benéfica ao contribuinte. Neste sentido, a autoridade preparadora deve aplicar, no que for cabível, as disposições constantes dos artigos 476 e 476-A da Instrução Normativa RFB nº 971/09.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para (i) excluir da base de cálculo da multa aplicada as contribuições previdenciárias incidentes sobre os valores pagos pela contribuinte a título de seguro de vida em grupo, em razão da exoneração do crédito tributário decorrente da obrigação principal objeto do processo nº 12267.000198/2008-45; (ii) determinar a aplicação da retroatividade benigna, nos termos do art. 476-A da Instrução Normativa RFB nº 971/2009.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Francisco Nogueira Guarita, Douglas Kakazu Kushiya, Débora Fófano Dos Santos, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Marcelo Milton da Silva Risso e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente)

Relatório

Cuida-se de recurso voluntário de fls. 288/306, interposto contra decisão da DRJ no Rio de Janeiro I/RJ, de fls. 140/162, a qual julgou parcialmente procedente o lançamento por descumprimento de obrigação acessória (apresentação das GFIPs com omissão de fatos geradores das contribuições previdenciárias – CFL 68), conforme descrito no auto de infração DEBCAD 37.123.005-5, de fls. 2/14, lavrado em 22/10/2007, referente ao período de 01/2000 a 09/2006, com ciência da RECORRENTE em 23/10/2007, conforme assinatura no termo de fl. 2.

O crédito não tributário objeto do presente processo administrativo foi aplicado com base no art. 284, inciso II, do Decreto nº 3.048/1999 e no art. 32, inciso IV, §5º, da Lei nº 8.212/1991, no valor histórico de R\$ 2.588.604,17, conforme demonstrativo de contribuições não declaradas de fls. 36/56, demonstrativo de valor limite da multa de fls. 58/60 e cálculo final da multa aplicada de fls. 62/66.

Dispõe o relatório da infração (fls. 28/34) que, pelo confronto dos valores declarados em GFIP com as informações registradas na escrituração contábil da empresa, no sistema de contas a apagar e na declaração de imposto de renda retido na fonte, se constatou a omissão de fatos geradores em GFIP em relação aos seguintes pagamentos efetuados pela empresa RECORRENTE:

- 2.1. A totalidade das contribuições devidas incidentes sobre a remuneração paga a contribuintes individuais no período de 01/2000 a 02/2004, conforme anexo 1.
- 2.2. As contribuições devidas incidentes sobre os valores das despesas com seguro de vida em grupo, que constituem salário indireto, conforme discriminado no anexo 1.
- 2.3. A totalidade das contribuições devidas incidentes sobre os valores pagos a cooperativas de trabalho, conforme anexo 1.

Para o cálculo da multa lavrada, a fiscalização aplicou sobre o valor não declarado as seguintes alíquotas:

- 2.1- Contribuição sobre a remuneração a contribuintes individuais(pagamentos a pessoas físicas e salário in natura para sócios e diretores:
 - 15% (quinze por cento) de 01/2000 a 02/2000
 - 20% (vinte por cento) de 03/2000 a 07/2006

2.2- Contribuição referente ao seguro de vida em grupo:

- 20% correspondente à parte da empresa
- 3% de SAT;
- 4,3% correspondente a outras entidades.

2.3 - Contribuição referente aos pagamentos a cooperativas —15% .

Por fim, destaca-se que o lançamento referente às contribuições incidentes sobre os valores pagos a título de prêmio por seguro de vida coletivo são objetos do processo n.º 12267.000198/2008-45, julgado em conjunto nesta sessão de julgamento.

Da Impugnação

O RECORRENTE apresentou sua Impugnação de fls. 80/102 em 22/11/2007. Ante a clareza e precisão didática do resumo da Impugnação elaborada pela DRJ no Rio de Janeiro I/RJ, adota-se, *ipsis litteris*, tal trecho para compor parte do presente relatório:

DA IMPUGNAÇÃO

4. A Autuada foi intimada em 23/10/2007 (conforme se verifica às fls. 01), tendo ingressado com a defesa de fls. 40/51 (protocolada em 22/11/2007), como se verifica às fls. 40).

5. Alega a Autuada que:

9. Considerando que o Poder Judiciário já pacificou o entendimento de que o art. 45 da Lei 8.212/1991 é inconstitucional e que o prazo de decadência das contribuições previdenciárias é aquele previsto no art. 173, I, do Código Tributário Nacional, ou seja, 5 (cinco) anos contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, é forçoso reconhecer que as contribuições previdenciárias de competências anteriores ao mês de jan/2002 encontram-se fulminadas pela decadência, não se podendo falar, pois, na imposição de multa isolada pelo seu descumprimento. (...)

11. Possuem natureza salarial as verbas ou utilidades recebidas pelo empregado como retribuição pela execução de seu trabalho. Com o seguro de vida em grupo, ocorre exatamente o contrário, pois é pago, indistintamente, para todos os empregados da empresa, que nada usufruem desse valor pago. O beneficiário só receberá a indenização da seguradora quando cessar a capacidade laborativa pelo óbito ou invalidez permanente, ou seja, quando o empregado não mais disponibilizar seus serviços ao empregador. Assim reconhecem os Tribunais Regionais Federais, que possuem competência para julgar as ações relativas às contribuições arrecadadas pelo INSS...

12. A legislação trabalhista é cristalina quanto à natureza não-salarial do seguro de vida em grupo, conforme previsão do art. 458, § 2º da Consolidação das Leis do Trabalho ...

13. A Impugnante custeia o seguro de vida em grupo, indistintamente, para todos os seus funcionários. A legislação previdenciária afasta, expressamente, a incidência de contribuição previdenciária sobre os valores pagos pelo

empregador a título de seguro de vida para todos os empregados da empresa, nos termos do art. 28, § 9º, alínea p ...

18. O percentual da multa chama atenção pela sua exorbitância. É de conhecimento geral que as multas de natureza tributária, como penalidades que são, devem ser fixadas dentro dos parâmetros da razoabilidade e proporcionalidade, para que se possa punir a inadimplência sem confiscar o patrimônio do sujeito passivo, em obediência ao Princípio do Não-Confisco.

6. É o relatório.

Da Decisão da DRJ

Quando do julgamento do caso, a DRJ no Rio de Janeiro I/RJ, às fls. 140/162, julgou parcialmente procedente o lançamento, através de acórdão com a seguinte ementa:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/01/2000 a 31/09/2006

Ementa: GUIA DE RECOLHIMENTO DO FUNDO E GARANTIA DO TEMPO DE SERVIÇO E INFORMAÇÕES À PREVIDÊNCIA SOCIAL — GFIP.

A apresentação da GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente a multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no parágrafo 4º, do artigo 32 da Lei 8.212/1991.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. PRAZO DE DECADÊNCIA PARA LAVRATURA DO AUTO DE INFRAÇÃO.

Tratando-se de auto de infração a ser lavrado em razão do descumprimento de obrigação acessória, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

INCLUSÃO INDEVIDA DE TERCEIROS NO CÁLCULO DA MULTA. RETIFICAÇÃO.

No cálculo do valor da multa não são consideradas as contribuições destinadas a Terceiros (outras Entidades e Fundos), logo, cabe a retificação do lançamento a fim de excluir o valor de tais contribuições da multa aplicada, para atender aos ditames da legislação.

Lançamento Procedente em Parte

A DRJ de origem entendeu, preliminarmente, pela decadência dos créditos constituídos antes de dezembro/2001 (janeiro/2000 a novembro/2001), visto que transcorridos mais de 5 anos entre a data do fato gerador e a notificação do contribuinte do lançamento, contados nos termos do art. 173, I do CTN.

No mérito, a DRJ replicou o entendimento firmado quando do julgamento do processo envolvendo o seguro de vida em grupo (processo nº 12267.000198/2008-45) para manter o lançamento da multa. Contudo, entendeu por afastar do cálculo da multa o valor das contribuições destinadas a terceiros, com fundamento no §3º do art. 649 da IN MPS/RSP nº

3/2005. Assim, em relação às competências de 12/2001; 01/2002 a 02/2002; 05/2004 a 12/2004; 01/2005 a 12/2005; 01/2006 a 09/2006 foi deduzido o valor da multa correspondente a estas contribuições.

Quanto às demais competências (03/2002 a 04/2004) afirmou o seguinte (fl. 160):

21. Nas competências 03/2002 a 04/2004, o valor das contribuições para terceiros não integra a multa aplicada, uma vez que o valor dessas contribuições foi excluído do cálculo da multa, para que esta não ultrapassasse o limite máximo estabelecido pela legislação. Por outras palavras, nessas competências o valor da multa só é composto pelos valores correspondentes às contribuições previdenciárias (20% correspondentes à parte da empresa e 3% de SAT). Assim sendo, não cabe a retificação da multa nessas competências.

Com isso, refez os cálculos e retificou a multa para R\$ 2.021.464,98. Neste caso, não houve Recurso de Ofício ao CARF, pois o valor exonerado é inferior ao limite de alçada.

Do Recurso Voluntário

A RECORRENTE, devidamente intimado da decisão da DRJ em 25/09/2008, conforme AR de fls.172, apresentou Recurso voluntário de fls. 288/306 em 23/10/2008.

Em suas razões de recurso, o RECORRENTE reiterou os argumentos da Impugnação, esclarecendo que deveria ter sido reconhecida a decadência da competência de 12/2001.

Este recurso voluntário compôs lote, sorteado para este relator, em Sessão Pública.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos legais, razões por que dele conheço.

PRELIMINAR

Decadência

A RECORRENTE, apesar do reconhecimento da decadência dos créditos de competência até novembro/2001, volta a pleitear, em seu recurso, que o período de dezembro/2001 também estaria decaído.

Em seus fundamentos alega que a DRJ de origem reconheceu a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei n.º 8.212/1991, contudo não computou a competência de dezembro/2001.

Pois bem, a teor da Súmula Vinculante n.º 08 do STF, abaixo transcrita, o prazo decadencial aplicável às contribuições previdenciárias é quinquenal e não decenal:

Súmula Vinculante 8: “São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

No que tange aos efeitos da súmula vinculante, cumpre lembrar o texto do artigo 103-A, caput, da Constituição Federal que foi inserido pela Emenda Constitucional n.º 45/2004. *in verbis*:

“Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei”.

Dessa forma, é possível concluir que, a vinculação à súmula alcança a administração pública e, por consequência, os julgadores no âmbito do contencioso administrativo fiscal.

Sobre o termo inicial de contagem do prazo decadencial, importante esclarecer que os procedimentos administrativos de constituição de créditos tributários decorrentes do descumprimento de obrigações acessórias sujeitam-se ao regime de decadência referido no art. 173 do CTN, pois tais créditos tributários decorrem sempre de lançamento de ofício, jamais de lançamento por homologação, circunstância que afasta a incidência da contagem do prazo estabelecida no art. 150, § 4º, do CTN.

Neste sentido, é a jurisprudência deste CARF, conforme ementa abaixo:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/05/2008

(...)

MULTA. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DECADÊNCIA. PRAZO DO ART. 173, I DO CTN.

O prazo aplicável para a verificação do decurso do prazo decadencial para lançamento de multas dado o descumprimento de obrigações acessórias rege-se pelo art. 173, I do CTN, por não comportarem elas pagamento antecipado.

(...)

(Acórdão n.º 2402-005.815; 2ª Seção / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária; julgado em 09/05/2017)

Então, no presente caso, débitos de obrigações acessórias referentes a fatos geradores ocorridos ao longo do ano-calendário 2001 teriam o início da contagem do prazo

decadencial a partir de 01/01/2002 e poderiam ser lançados até 01/01/2007, com exceção da competência de dezembro/2001.

Isto porque, o prazo para apresentar a GFIP é até o dia 7 do mês subsequente àquele em que a remuneração foi paga, nos termos do art. 2º da Instrução Normativa MPS/SRP Nº 9/2005. Desta forma, apenas a partir de 8/1/2002 é que a fiscalização poderia ter lançado o crédito tributário por descumprimento de obrigação acessória dos fatos geradores ocorridos em 12/2001, visto que, antes desta data, não houve qualquer descumprimento por parte do contribuinte.

Nesta toada, o primeiro dia do exercício subsequente àquele em que o crédito relativo à competência de 12/2001 poderia ter sido lançado é 1º/01/2003, razão pela qual a competência de 12/2001 não foi fulminada pela decadência, pois o prazo decadencial findou em 01/01/2008. Portanto, correto o entendimento da DRJ.

MÉRITO

Da Multa Aplicada

Depreende-se do art. 113 do CTN que a obrigação tributária é principal ou acessória e pela natureza instrumental da obrigação acessória, ela não necessariamente está ligada a uma obrigação principal. Em face de sua inobservância, há a imposição de sanção específica disposta na legislação nos termos do art. 115 também do CTN.

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º. A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º. A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º. A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

(...)

Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

As obrigações acessórias são estabelecidas no interesse da arrecadação e da fiscalização de tributos, de forma que visam facilitar a apuração dos tributos devidos. Elas, independente do prejuízo ou não causado ao erário, devem ser cumpridas no prazo e forma fixados na legislação.

O cerne do recurso, apresentado pela RECORRENTE, repousa em alegação de que a comprovação da nulidade do lançamento das contribuições previdenciárias incidentes

sobre os valores pagos ao título de seguro de vida em grupo afetará também a exibibilidade da obrigação acessória incidente sobre estes valores.

Entendo que merecem prosperar as arguições da RECORRENTE.

Existe distinção clara entre as obrigações principais e acessórias. Apesar da obrigação principal não se confundir com a obrigação acessória (*a obrigação principal é de pagar o tributo, ao passo que a obrigação tributária acessória é declarar em GFIP a ocorrência do fato gerador, são condutas independentes. Ora, tanto o são que poderia o contribuinte ter declarado em GFIP a ocorrência do fato gerador mas não tê-lo pago, conduta que viola apenas a obrigação principal, como poderia ter regularmente pago o tributo sem tê-lo declarado em GFIP, conduta que fere a obrigação acessória*) o reconhecimento da inexistência da obrigação principal, no presente caso, necessariamente implica na inexistência da obrigação acessória.

Isto porque, se as verbas pagas a título de seguro de vida coletivo não são compreendidas no conceito de salário-de-contribuição para fins de recolhimento das contribuições previdenciárias, inexistia qualquer obrigação legal de incluí-las em GFIP.

Pois bem, considerando que tais valores foram objeto do processo administrativo nº 12267.000198/2008-45, de minha relatoria, julgado em conjunto nesta sessão de julgamento, e que naquele processo entendeu-se pelo provimento do Recurso Voluntário para afastar as contribuições previdenciárias incidentes sobre estes valores de seguro de vida coletivo, faz-se mister cancelar, também, a multa por descumprimento de obrigação acessória sobre estas mesmas verbas.

Contudo, como visto no relatório, a presente multa não foi lançada apenas sobre as contribuições incidentes sobre as despesas com seguro de vida, mas também sobre (fl. 30):

2.1. A totalidade das contribuições devidas incidentes sobre a remuneração paga a contribuintes individuais no período de 01/2000 a 02/2004, conforme anexo 1.

(...)

2.3. A totalidade das contribuições devidas incidentes sobre os valores pagos a cooperativas de trabalho, conforme anexo 1.

O mérito do lançamento das outras duas rubricas não foi impugnado neste processo, tampouco tem-se notícia da obrigação principal ser objeto de outro processo administrativo. Assim, entendo que este lançamento é matéria não impugnada, razão pela qual mantenho o lançamento da multa sobre tais rubricas.

Conforme planilha de fls. 36/56, é possível constatar pela descrição das rubricas que a base de cálculo da presente multa, de fato, compõe valores pagos a determinadas pessoas físicas assim como a cooperativas, além dos valores pagos a seguro de vida em grupo (somente a partir de 08/2000).

Portanto, cabe à unidade preparadora retirar da base de cálculo da presente multa CFL 68 os valores correspondentes ao seguro de vida em grupo pagos pela RECORRENTE, controlados no processo nº 12267.000198/2008-45 (DEBCAD nº 37.123.001-2), devendo ser mantida a multa não-somente quanto às rubricas “*remuneração paga a contribuintes individuais*”

e “*valores pagos a cooperativas de trabalho*”, respeitando as competências atingidas pela decadência (janeiro/2000 a novembro/2001), conforme decisão da DRJ.

Retroatividade Benigna

Entendo que o caso merece especial atenção em razão da possível retroatividade benigna em decorrência das alterações promovidas pela Lei nº 11.941/2009. Tal particularidade cria uma situação em que é preciso averiguar qual a multa mais benéfica à RECORRENTE: se a anterior ou a posterior à Lei nº 11.941/09.

Importante observar que o inciso II do art. 35 da Lei nº 8.212/91 foi revogado pela Lei nº 11.941/2009. Assim, a multa de mora passou a ser regida pelo caput do art. 35 da Lei nº 8.212/1991, o qual remete para o art. 61 da Lei nº 9.430/96, que somente trata de hipótese de pagamento das contribuições em atraso, porém sem o lançamento de ofício:

Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Para os casos de lançamento de ofício (quando há lançamento de obrigação principal), a multa aplicada passou a ser aquela prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/96, no percentual de 75%, conforme disciplina o art. 35-A da Lei nº 8.212/91:

Lei nº 8.212/91

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.

Lei nº 9.430/96

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;

Nos termos do art. 106 do CTN, se aplica a retroação benéfica das leis nos seguintes casos:

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.

Porém, a despeito de ter adivido alteração da penalidade, importante mencionar que nos casos de lançamento de ofício, antes da Lei nº 11.941/2009, eram aplicadas ao contribuinte a multa de mora do art. 35 da Lei nº 8.212/91 mais a multa pela não inclusão em GFIP de todos os fatos geradores das contribuições previdenciárias, nos termos do art. 32, §5º, da mesma Lei nº 8.212/91 (também revogada pela Lei nº 11.941/2009).

É válido mencionar tal fato a fim de deixar claro ao contribuinte que a verificação da retroatividade benigna (quando há lançamento de obrigação principal) enseja a comparação das seguintes penalidades:

- a nova multa de 75% sobre o valor do principal devido;

- a multa de mora do antigo art. 35 da Lei nº 8.212/91 sobre o valor do principal devido + a multa pela não inclusão em GFIP de todos os fatos geradores das contribuições previdenciárias, conforme antiga redação do art. 32, §5º, da Lei nº 8.212/91.

O menor valor de penalidade dentre as duas hipóteses acima citadas é o que deve prevalecer para ser cobrado do contribuinte.

Neste sentido, em razão da possível retroatividade benigna em decorrência das alterações promovidas pela Lei nº 11.941/2009, entendo que deve haver a comparação de qual a penalidade mais benéfica ao RECORRENTE: a anterior ou a posterior à Lei nº 11.941/2009, devendo sempre ser observada a exigência da obrigação principal.

Portanto, a unidade preparadora deve efetuar a comparação conforme determina o art. 476-A da Instrução Normativa RFB nº 971/2009:

Art. 476-A. No caso de lançamento de ofício relativo a fatos geradores ocorridos:

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:

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

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.

(...)

§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 n.º 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009.

§ 2º Para definição do multiplicador a que se refere a alínea "a" do inciso I, e de apuração do limite previsto nas alíneas "b" e "c" do inciso I do caput, serão considerados, por competência, todos os segurados a serviço da empresa, ou seja, todos os empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais verificados em procedimento fiscal, declarados ou não em GFIP.

Ademais, nos casos de competências em que foi aplicada a multa GFIP de forma isolada (sem o lançamento de obrigação principal), a comparação para efeitos da retroatividade benigna deve se dar entre a multa GFIP prevista nos §§ 4º, 5º e 6º da redação antiga do art. 32 da Lei n.º 8.212/91 com as penalidades previstas no art. 32-A da Lei n.º 8.212/91, conforme art. 476-A, §1º, da Instrução Normativa RFB n.º 971/2009.

Portanto, a unidade preparadora deve realizar a comparação acima para a verificação da retroatividade benigna somente em relação à parte da multa mantida, considerando que uma parte da multa foi exonerada pela decadência (decisão da DRJ) ao passo que esta decisão retirou da base de cálculo da multa CFL 68 os valores correspondentes ao seguro de vida em grupo pagos pela RECORRENTE (controlados no processo n.º 12267.000198/2008-45, DEBCAD n.º 37.123.001-2).

Feita a comparação acima para cada uma das competências, deve ser aplicada a penalidade mais benéfica ao contribuinte.

Das Alegações De Inconstitucionalidade – Do caráter confiscatório

Por fim, alega a RECORRENTE que a cobrança da multa no patamar de 100% do tributo devido tem caráter confiscatório, o que violaria a regra insculpida no art. 150, IV da Constituição Federal.

Como se observa, tais questões têm natureza meramente constitucionais. Assim, quanto a este tópico, entendo ser aplicável a Súmula CARF 02 e o caput do art. 26-A do Decreto n.º 70.235, de 1972, e não reconheço a competência desta Turma para se manifestar sobre essa questão.

Decreto n.º 70.235, de 1972

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Súmula CARF n.º 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

CONCLUSÃO

Em razão do exposto, voto por DAR PARCIAL PROVIMENTO ao recurso voluntário, para excluir da base de cálculo da multa aplicada as contribuições previdenciárias incidentes sobre os valores pagos pela contribuinte a título de seguro de vida em grupo, em razão do exoneração do crédito tributário decorrente da obrigação principal (processo n.º 12267.000198/2008-45 – DEBCAD n.º 37.123.001-2), conforme razões acima apresentadas.

Sobre os valores mantidos das multas deve ser observada a retroatividade benigna, conforme art. 476-A da Instrução Normativa RFB n.º 971/2009.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim