



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13888.004177/2009-35
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-011.083 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 18 de dezembro de 2023
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado CASA DOS VELHINHOS DE SAO PEDRO

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/2004 a 31/12/2008

OBRIGAÇÃO PREVIDENCIÁRIA ACESSÓRIA VINCULADA A OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. OMISSÃO DE FATOS GERADORES EM GFIP.

Uma vez que as questões relativas à incidência das contribuições previdenciárias sobre bolsa de estudo a dependente foram decididas no processo relacionados ao lançamento das obrigações principais, o Auto de Infração pela omissão de fatos geradores em GFIP deve seguir a mesma sorte.

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES PRINCIPAIS. RETROATIVIDADE BENIGNA.

De acordo com a jurisprudência pacificada no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, após as alterações promovidas na Lei nº 8.212/1991 pela Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, em se tratando de obrigações previdenciárias principais, a retroatividade benigna deve ser aplicada considerando-se a nova redação do art. 35 da Lei 8.212/1991, que fixa o percentual máximo de 20% para a multa moratória. Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME e PARECER SEI Nº 11.315/2020/ME. Em vista do entendimento jurisprudencial, dos atos editados pela Fazenda Nacional e da revogação da Súmula CARF nº 119, inviável a aplicação da multa mediante a comparação entre o somatório das multas previstas no inciso II do art. 35 e nos §§ 4º ou 5º do art. 32 da Lei nº 8.212/1991, na redação anterior à MP 449/2008, e a multa prevista no art. 35-A da mesma lei, acrescentado pela Medida Provisória referida, convertida na Lei nº 11.941, de 2009.

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, dar-lhe parcial provimento para restabelecer a rubrica Bolsa de Estudos para Dependentes na base de cálculo da multa.

(assinado digitalmente)

Regis Xavier Holanda - Presidente

(assinado digitalmente)

Marcelo Milton da Silva Risso – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mauricio Nogueira Righetti, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Marcelo Milton da Silva Risso, Mario Hermes Soares Campos, Leonam Rocha de Medeiros, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Regis Xavier Holanda (Presidente).

Relatório

01 – Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional em face do V. Acórdão de nº 2402-004.150 da Colenda 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção, que julgou em sessão de 16 de julho de 2014 o recurso voluntário do contribuinte que, por maioria de votos, deu provimento parcial ao recurso voluntário para excluir os valores relativos à bolsa de estudos a dependentes de funcionários e, para adequação da multa aplicada ao artigo 32A da Lei nº 8.212/91, caso mais benéfica. O auto de infração (CFL 68) lavrado contra a contribuinte que, de acordo com o Relatório Fiscal (fls. 07/14) deixou de informar nas Guias de Recolhimento FGTS e GFIP salários indiretos de contribuição de segurados empregados (bolsas de estudos) no período de 12/2004 a 12/2005, bem como os levantamentos B, B08, B7, B12, BE, BE7, BG, BG7, N08, NA7, NAE, BCO e BO7.

02 - A ementa do Acórdão recorrido está assim registrada, *verbis*:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/2004 a 31/12/2008

BOLSA DE ESTUDOS. DEPENDENTES DOS FUNCIONÁRIO. NÃO INCIDÊNCIA.

A concessão de bolsas de estudos aos empregados, mesmo em sendo os beneficiários os dependentes dos mesmos, insere-se na norma de não incidência.

MULTA DE MORA. APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO VIGENTE À ÉPOCA DO FATO GERADOR.

O lançamento reporta-se à data de ocorrência do fato gerador e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada. Para os fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449/2008, aplica-se a multa de mora nos percentuais da época (redação anterior do artigo 35, inciso II da Lei 8.212/1991), limitando-se ao percentual máximo de 75%.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

03 – O recurso é tempestivo e a Fazenda Nacional alega dissídio jurisprudencial em relação as seguinte matéria em que foi dado seguimento parcial pelo despacho de admissibilidade de e-fls. 468/478, convalidada pelo despacho de reexame de e-fls. 479/482 para tratarmos do seguinte tema/assunto: **a) da retroatividade da Lei nº 12.513/2011 (paradigma 2403-001.705 e 2401-002.389) no caso bolsa de estudo de dependentes b)Do regime jurídico**

aplicável ao cálculo da multa pelo descumprimento de obrigação acessória prevista no art. 32, IV da Lei 8.212/91 Paradigma 2401-001.624 e 9202-002.193

04 – Intimado, o contribuinte apresentou contrarrazões às e-fls. 488/494 defendendo a manutenção da decisão recorrida. Sendo esse o relatório do necessário.

Voto

Conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso – Relator

Conhecimento

05 – Não há questionamentos a respeito do conhecimento e pela análise entendo presentes a divergência nas posições e portanto conheço do recurso.

Mérito

A) da retroatividade da Lei nº 12.513/2011 (paradigma 2403-001.705 e 2401-002.389) no caso bolsa de estudo de dependentes

06 – Por tratar-se obrigação acessória decorrente de multa por descumprimento de obrigação acessória por ter a empresa apresentado GFIP com não dados não correspondentes aos fatos geradores houve apenas a inclusão dos reflexos no julgamento dos PAF pautados e julgados nessa sessão a esse caso conforme estabelecido na decisões recorridas, de acordo com Ac. 9202-008.197 j. 25/09/2009, Relator Mauricio Nogueira Righetti, *verbis*:

AUTO DE INFRAÇÃO DECORRENTE DE LANÇAMENTO POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. AUTUAÇÃO REFLEXA. OBSERVÂNCIA DECISÃO.

Dada a íntima relação de causa e efeito que há entre o lançamento de multa decorrente da ausência de informação de fatos geradores em GFIP e aquele destinado à cobrança do tributo relativo a tais fatos geradores, o julgamento da multa deve seguir a mesma sorte do que foi definitivamente decidido para este último. 07 – Portanto, dou provimento ao recurso da Fazenda Nacional para que haja a manutenção do lançamento da multa em vista das rubricas julgadas nos processos principais.

07 – Portanto, dou provimento ao recurso da Fazenda Nacional para que haja a manutenção do lançamento da multa em vista das rubricas julgadas nos processos principais.

B) Do regime jurídico aplicável ao cálculo da multa pelo descumprimento de obrigação acessória prevista no art. 32, IV da Lei 8.212/91.

08 – Em relação a obrigação acessória da CFL 68 e a aplicação da sua retroatividade a decisão recorrida assim tratou do tema, *verbis*:

Da multa aplicada

Em decorrência dos princípios da autotutela e da legalidade objetiva, no que tange à multa aplicada de 75% sobre as contribuições devidas até a competência 11/2008, entendo que deverá ser aplicada a legislação vigente à época do fato gerador.

A questão a ser enfrentada é a retroatividade benéfica para redução ou mesmo exclusão das multas aplicadas através de lançamentos fiscais de contribuições previdenciárias na vigência da Medida Provisória (MP) 449, de 03/12/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, mas nos casos em que os fatos geradores ocorreram antes de sua edição.

É que a medida provisória revogou o art. 35 da Lei 8.212/1991 que trazia as regras de aplicação das multas de mora, inclusive no caso de lançamento fiscal, e em substituição adotou a regra que já existia para os demais tributos federais, que é a multa de ofício de, no mínimo, 75% do valor devido.

Para tanto, deve-se examinar cada um dos dispositivos legais que tenham relação com a matéria. Prefiro começar com a regra vigente à época dos fatos geradores (art. 35 da Lei 8.212/1991).

De fato, a multa inserida como acréscimo legal nos lançamentos tinha natureza moratória – era punido o atraso no pagamento das contribuições previdenciárias, independentemente de a cobrança ser decorrente do procedimento de ofício. Mesmo que o contribuinte não tivesse realizado qualquer pagamento espontâneo, sendo, portanto, necessária a constituição do crédito tributário por meio de lançamento, ainda assim a multa era de mora. A redação do dispositivo legal, em especial os trechos destacados, é muito claro nesse sentido. Não se punia a falta de espontaneidade, mas tão somente o atraso no pagamento – a mora.

Contemporâneo à essa regra especial aplicável apenas às contribuições previdenciárias já vigia, desde 27/12/1996, o art. 44 da Lei 9.430/1996, aplicável a todos os demais tributos federais:

Lei 9.430/1996:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

É certo que esse possível conflito de normas é apenas aparente, pois como se sabe a norma especial prevalece sobre a geral, sendo isso um dos critérios para a solução dessa controvérsia. Para os fatos geradores de contribuições previdenciárias ocorridos até a MP nº 449 aplicava-se exclusivamente o art. 35 da Lei 8.212/1991.

Portanto, a sistemática dos artigos 44 e 61 da Lei 9.430/1996, para a qual multas de ofício e de mora são excludentes entre si, não se aplica às contribuições previdenciárias. Quando a destempe mas espontâneo o pagamento aplica-se a multa de mora e, caso contrário, seja necessário um procedimento de ofício para apuração do valor devido e cobrança através de lançamento então a multa é de ofício. Enquanto na primeira se pune o atraso no pagamento, na segunda multa, a falta de espontaneidade.

Logo, repete-se: no caso das contribuições previdenciárias somente o atraso era punido e nenhuma dessas regras se aplicava; portanto, não vejo como se aplicar, sem observância da regra especial que era prevista no art. 35 da Lei 8.212/1991, a multa de ofício aos lançamentos de fatos geradores ocorridos antes da vigência da Medida Provisória (MP) 449.

O Código Tributário Nacional (CTN) estabelece que o lançamento reporta-se à data de ocorrência do fato gerador e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada:

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

Ainda dentro desse contexto, pela legislação da época da ocorrência de parte dos fatos geradores, são duas multas distintas a serem aplicadas pela Auditoria Fiscal:

1. uma relativa ao descumprimento da obrigação acessória – capitulada no Código de Fundamento Legal (CFL) 68 –, com base o art. 32, IV e § 5º, da Lei 8.212/1991, no total de 100% do valor devido, relativo às contribuições não declaradas, limitada em função do número de segurados;

2. outra pelo descumprimento da obrigação principal, correspondente, inicialmente, à multa de mora de 24% prevista no art. 35, II, alínea “a”, da Lei 8.212/1991, com a redação dada pela Lei 9.876/1999. Tal artigo traz expresso os percentuais da multa moratória a serem aplicados aos débitos previdenciários.

A regra acima mencionada, portanto, se aplica aos casos de contribuições que, embora tenham sido espontaneamente declaradas pelo sujeito passivo, deixaram de ser recolhidas no prazo previsto na legislação.

Por outro lado, a regra do art. 35A da Lei 8.212/1991 (acrescentado pela Lei 11.941/2009) aplica-se aos lançamentos de ofício, que é o caso das demais competências, em que o sujeito passivo deixou de declarar fatos geradores das contribuições previdenciárias e consequentemente de recolhê-los, com o percentual 75%, nos termos do art. 44 da Lei 9.430/1996.

Lei 8.212/1991:

Art. 35A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei no 9.430, de 1996. (g.n.)

Assim, não havendo o recolhimento da obrigação principal não declarada em GFIP, passou a ser devida a incidência da multa de ofício de 75% sobre o valor não recolhido, como segue:

Lei 9.430/1996:

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;

Dessa forma, entendo que, para os fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449/2008, aplica-se a multa de mora nos percentuais da época (redação anterior do artigo 35, inciso II, da Lei 8.212/1991), limitando a multa ao patamar de 75% previsto no art. 44 da Lei 9.430/1996.

Embora a multa prevista no art. 35 da Lei 8.212/1991 (antes da alteração promovida pela Lei 11.941/2009) seja mais benéfica na atual situação em que se encontra a

presente autuação, caso esta venha a ser executada judicialmente, poderá ser reajustada para o patamar de até 100% do valor principal.

Assim, considerando que a multa prevista pelo art. 44 da Lei 9.430/1996 limita-se ao percentual de 75% do valor principal e adotando a regra interpretativa constante do art. 106 do CTN, deve ser aplicado o percentual de 75% caso a multa prevista no art. 35 da Lei 8.212/1991 (antes da alteração promovida pela Lei 11.941/2009) supere o seu patamar.

09 – Essa C. Turma tem entendimento pacificado quanto a esse tema, principalmente após a revogação da Súmula Carf nº 119 sobre o tema da retroatividade benigna, sendo que no caso adoto como razões de decidir parte do voto do I. Conselheiro Mario Pereira de Pinho Filho no Ac. 9202-010.470 j em 24/10/2022 que diz:

Quanto ao mérito, convém repisar no procedimento fiscal que culminou no presente lançamento de obrigações principais também se exigiu multa por descumprimento de obrigações acessórias por falta de declaração de fatos geradores em GFIP. É fato que em situações como a retratada nos autos, esta Câmara Superior de Recursos Fiscais vinha se posicionando no sentido de que a retroatividade benigna deveria ser aplicada mediante a comparação entre o somatório das multas previstas no inciso II do art. 35 e nos §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212/1991, na redação anterior à MP 449/2008, e a multa prevista no art. 35-A da mesma lei, acrescentado pela Medida Provisória referida, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, conforme estabelecido na Portaria PGFN/RFB nº 14/2009. Até porque, esse entendimento havia inclusive sido pacificado na esfera administrativa, mediante a edição da Súmula CARF nº 119. Ocorre que a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, por meio da Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, incluiu a matéria aqui tratada na lista de dispensa de contestar e recorrer, em virtude da jurisprudência pacificada no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, no sentido de que a retroatividade benigna deve ser aplicada considerando-se a redação do art. 35 da Lei 8.212, de 1991, conferida pela Lei nº 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de 20% para a multa moratória, porque, de acordo com o entendimento da Corte Superior, o novel dispositivo caracteriza-se como norma superveniente mais benéfica em matéria de penalidades na seara tributária, a teor do art. 106, inciso II, alínea “c”, do CTN.

Ademais, o entendimento contido na Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFNME foi reafirmado pelo PARECER SEI Nº 11.315/2020/ME. Em vista disso, e considerando-se a revogação da Súmula CARF nº 119, entendo pela manutenção da decisão recorrida, visto que inviável a aplicação da multa consoante sugerido no apelo da Fazenda Nacional.

Conclusão

10 - Diante do exposto, conheço e dou provimento parcial ao Recurso especial da Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)

Marcelo Milton da Silva Risso

Fl. 7 do Acórdão n.º 9202-011.083 - CSRF/2ª Turma
Processo nº 13888.004177/2009-35