



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 14041.000673/2007-72
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-009.204 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 18 de novembro de 2020
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado PALLISSANDER ENGENHARIA EIRELI

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1996 a 31/08/2006

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. PENALIDADE. AUSÊNCIA DE PENALIDADE POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. RETROATIVIDADE BENIGNA.

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 que sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta, de sorte que a comparação a ser feita é entre a multa do inciso II, do art. 35, da Lei nº 8.212, de 1991, na redação vigente à época dos fatos geradores, com aquela prevista no art. 35-A, da mesma lei, acrescido pela Medida Provisória nº 449, de 2008, 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 e, no mérito, em dar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício e Relatora

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

Relatório

O presente processo trata do Debcad 37.027.454-7, referente às Contribuições Previdenciárias destinadas à Seguridade Social correspondentes à retenção de 11% sobre o valor dos serviços mediante cessão de mão de obra, conforme o art. 31, da Lei nº 8.212, de 1991, na

redação dada pela Lei n.º 9.711, de 1998, exigidas da Contribuinte na qualidade de responsável tributária (sub-rogada), tendo em vista que a empresa não apresentou à Fiscalização a prova do seu recolhimento.

Em sessão plenária de 13/03/2013, foi julgado o Recurso Voluntário, prolatando-se o Acórdão n.º 2301-003.398 (e-fls. 2.156 a 2.167), assim ementado:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/1996 a 31/08/2006

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. DECADÊNCIA PARCIAL. SÚMULA VINCULANTE 08 DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA. NOTAS FISCAIS. PARCELAS RETIDAS. RECOLHIMENTO. MULTA MAIS BENÉFICA.

O Supremo Tribunal Federal, por meio da Súmula Vinculante 08, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei 8.212, de 24/07/91, aplicando-se, portanto, as regras do Código Tributário Nacional.

No presente caso, aplica-se a regra do artigo 150, §4º, do CTN, diante do comprovado pagamento parcial do tributo, considerada a totalidade da folha de salários da empresa recorrente.

A empresa deve recolher a contribuição social previdenciária, prevista no art. 31 da Lei 8.212/91, retida nas notas fiscais emitidas nos contratos de cessão de mão-de-obra e que foram apresentadas pela recorrente.

As contribuições sociais previdenciárias estão sujeitas à multa de mora, na hipótese de recolhimento em atraso, aplicando-se o disposto na nova redação dada ao artigo 35, da Lei 8.212/91, combinado com o art. 61 da Lei 9.430/1996, se mais favorável ao contribuinte.

A decisão foi assim registrada:

Acordam os membros do colegiado, I) Por unanimidade de votos: a) em conhecer do recurso de ofício, nos termos do voto do Relator; b) em negar provimento ao recurso de ofício, nos termos do voto do Relator; II) Por maioria de votos: a) em dar provimento parcial ao recurso, para excluir do lançamento as contribuições apuradas até a competência 11/2001, anteriores a 12/2001, pela regra expressa no § 4º, Art. 150 do CTN, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Mauro José Silva, que votaram em aplicar a regra decadencial expressa no I, Art. 173 do CTN; b) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para que seja aplicada a multa prevista no Art. 61, da Lei n.º 9.430/1996, se mais benéfica à Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a). Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira, que votaram em manter a multa aplicada.

O processo foi recebido na PGFN em 18/07/2013 (carimbo de recepção da RM – Relação de Movimentação de fls. 2.169) e o Procurador deu-se por intimado em 19/07/2013 (Termo de Ciência de e-fls. 2.168). Em 22/07/2013, a Fazenda Nacional opôs os Embargos de Declaração de e-fls. 2.168 a 2.173 (data da RM de e-fls. 1.170), que foram acolhidos, prolatando-se o Acórdão de Embargos n.º 2301-005.556, de 10/08/2018 (e-fls. 2.195 a 2.198), assim ementado:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/01/1996 a 31/08/2006

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. ACOLHIMENTO.

Constatada a existência de obscuridade, omissão ou contradição em acórdão exarado pelo Carf, devem ser acolhidos embargos de declaração visando a saná-las.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DECADÊNCIA. TRIBUTOS LANÇADOS POR HOMOLOGAÇÃO. APROPRIAÇÃO INDÉBITA. SÚMULA CARF Nº 106.

Caracterizada a ocorrência de apropriação indébita de contribuições previdenciárias descontadas de segurados empregados e/ou contribuintes individuais, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN. (Súmula CARF nº 106.)

A decisão foi assim registrada:

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos, acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, acolher os embargos, com efeitos infringentes, para, sanando os vícios apontados no Acórdão 2301-003.398, de 13/03/2013, reconhecer a decadência nos períodos de apuração de 01/1996 a 11/2000, anteriores a 12/2000, pela regra contida no art. 173, inc. I, do CTN.

Foi o processo novamente encaminhado à PGFN em 17/09/2018 (Despacho de Encaminhamento de e-fls. 2.199) e, em 17/10/2018, foi interposto o Recurso Especial de e-fls. 2.200 a 2.210 (Despacho de Encaminhamento de e-fls. 2.211), com fundamento no art. 67, do Anexo II, do Regimento interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, visando rediscutir a **retroatividade benigna das multas**.

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, conforme despacho de 19/12/2018 (e-fls. 2.225 a 2.230).

Em seu apelo, a Fazenda Nacional pede que seja dado provimento ao Recurso Especial, reformando-se a decisão recorrida no ponto em que determinou a aplicação do art. 35, *caput*, da Lei nº 8.212, de 1991 (na atual redação conferida pela Lei nº 11.941, de 2009), em detrimento do art. 35-A, da mesma lei.

Cientificada do acórdão, do Recurso Especial da Fazenda Nacional e do despacho que lhe deu seguimento em 18/02/2019 (AR - Aviso de Recebimento de e-fls. 2.234), a Contribuinte opôs, em 25/02/2019, os Embargos de Declaração de e-fls. 2.237 a 2.246, rejeitados conforme despacho de 06/05/2019 (e-fls. 2.249 a 2.252).

Cientificada da rejeição dos Embargos em 07/06/2019 (Termo de Ciência Eletrônica por Decurso de Prazo de e-fls. 2.256), a Contribuinte ficou-se silente.

Voto

Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, Relatora

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo e atende aos demais pressupostos, portanto deve ser conhecido. Não foram oferecidas Contrarrazões.

Trata-se do Debcad **37.027.454-7**, referente às Contribuições Previdenciárias destinadas à Seguridade Social correspondentes à retenção de 11% sobre o valor dos serviços mediante cessão de mão de obra, conforme o art. 31, da Lei nº 8.212, de 1991, na redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998, exigidas da autuada na qualidade de responsável tributária (sub-rogada), tendo em vista que a empresa não apresentou à Fiscalização a prova do seu recolhimento.

A matéria suscitada é a **retroatividade benigna das multas**, em face das penalidades previstas na Lei nº 8.212, de 1991, com as alterações promovidas pela MP nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009.

O Colegiado recorrido aplicou a retroatividade benigna comparando a multa lançada com a penalidade estabelecida na nova redação do art. 35, *caput*, da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009 (art. 61, § 2º, da Lei 9.430 de 1996). A Fazenda Nacional, por sua vez, pede que a retroatividade benigna seja aferida em conformidade com o que dispõe a Instrução Normativa nº 971, de 2009, com as alterações promovidas pela Instrução Normativa nº 1.027, de 2010, ou seja, que a penalidade aplicada seja comparada com o art. 35-A, da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009.

Conforme o Discriminativo Analítico de Débito (DAD) às e-fls. 06 a 17, o Demonstrativo Fundamentos Legais do Débito (FLD), às e-fls. 120 e o Relatório Fiscal de e-fls. 149 a 154, não houve aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória relacionada às GFIPs, portanto o lançamento de ofício abrange apenas a obrigação principal, cujo fundamento legal da multa foi o artigo 35, I, II e III, da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação anterior à alteração promovida pela Lei nº 11.941, de 2009.

Assim, no presente caso, os fatos geradores ocorreram à luz de legislação posteriormente alterada, de sorte que a aferição acerca de eventual retroatividade benigna deve ser levada a cabo mediante a comparação entre a multa prevista na Lei nº 8.212, de 1991, na redação vigente à época dos fatos geradores, com aquela estabelecida em sua nova redação, conferida pela Lei nº 11.941, de 2009.

Redação da Lei nº 8.212, de 1991, à época dos fatos geradores

Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos: (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

I – para pagamento, após o vencimento de obrigação não incluída em notificação fiscal de lançamento:

a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

b) quatorze por cento, no mês seguinte; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

II – para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento:

a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social CRPS; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

d) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

III – para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa:

a) sessenta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

b) setenta por cento, se houve parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999)

c) oitenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito não foi objeto de parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

d) cem por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito foi objeto de parcelamento. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

§ 1º Na hipótese de parcelamento ou reparcimento, incidirá um acréscimo de vinte por cento sobre a multa de mora a que se refere o caput e seus incisos. (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 2º Se houver pagamento antecipado à vista, no todo ou em parte, do saldo devedor, o acréscimo previsto no parágrafo anterior não incidirá sobre a multa correspondente à parte do pagamento que se efetuar. (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 3º O valor do pagamento parcial, antecipado, do saldo devedor de parcelamento ou do reparcimento somente poderá ser utilizado para quitação de parcelas na ordem inversa do vencimento, sem prejuízo da que for devida no mês de competência em curso e sobre a qual incidirá sempre o acréscimo a que se refere o § 1º deste artigo. (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 4º Na hipótese de as contribuições terem sido declaradas no documento a que se refere o inciso IV do art. 32, ou quando se tratar de empregador doméstico ou de empresa ou segurado dispensados de apresentar o citado documento, a multa de mora a que se refere o caput e seus incisos será reduzida em cinquenta por cento.” (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

Lei nº 8.212, de 1991, com as alterações da Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009

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. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

(...)

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.

Esclareça-se que, independentemente da denominação que se dê à penalidade, há que se perquirir acerca do seu caráter material, e nesse sentido não há dúvida de que, mesmo na antiga redação do art. 35, da Lei nº 8.212, de 1991, estavam ali descritas multas de mora e multas de ofício. As primeiras, cobradas com o tributo recolhido após o vencimento, porém espontaneamente. As últimas, cobradas quando do pagamento por força de ação fiscal, tal como ocorria com os demais tributos federais, nos lançamentos de ofício.

Além disso, tanto os demais tributos como as Contribuições Previdenciárias têm seu regramento básico estabelecido pelo Código Tributário Nacional, que não só determina que a exigência tributária tem de ser formalizada por meio de lançamento, como também especifica as respectivas modalidades: lançamento por homologação, lançamento por declaração e lançamento de ofício. Cada uma dessas modalidades está ligada ao grau de colaboração verificado por parte do sujeito passivo.

No caso dos tributos e contribuições federais, foi adotado de forma genérica o lançamento por homologação, que atribui ao sujeito passivo o dever de calcular o valor devido e efetuar o seu recolhimento, independentemente de prévia ação por parte da Autoridade Administrativa. Por outro lado, se o sujeito passivo deixa de cumprir com essas obrigações, o Fisco pode exigir o tributo por meio de lançamento de ofício. Nesta sistemática, qualquer que seja o tributo ou contribuição, e independentemente da denominação atribuída ao lançamento, claramente são visualizadas duas formas de recolhimento fora do prazo estabelecido: aquele efetuado espontaneamente, passível de aplicação de multa de mora; e aquele efetuado por força de ação fiscal, aplicável aí a multa de ofício, mais onerosa.

Assim, embora a antiga redação do artigo 35, da Lei nº 8.212, de 1991, tenha utilizado apenas a expressão “multa de mora” para as contribuições previdenciárias, não há dúvida de que os incisos componentes do dispositivo legal já continham a descrição das duas condutas tipificadas nos dispositivos legais que regulavam os demais tributos federais: pagamento espontâneo e pagamento efetuado por força de ação fiscal, conforme os ditames do CTN.

Destarte, na hipótese de lançamento apenas de obrigação principal, como no presente caso, a retroatividade benigna deve ser aplicada se, na liquidação do acórdão, a penalidade anterior à vigência da MP 449, de 2008 (artigo 35, II, da Lei nº 8.212, de 1991) ultrapassar a multa do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, correspondente aos 75% previstos no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, conforme a Portaria PGFN/RFB nº 14, de 2009.

Diante do exposto, conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e, no mérito, dou-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo

Fl. 7 do Acórdão n.º 9202-009.204 - CSRF/2ª Turma
Processo nº 14041.000673/2007-72