



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

Processo nº 15504.723746/2011-52
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-006.976 – 2ª Turma
Sessão de 20 de junho de 2018
Matéria NORMAS GERAIS- RETROATIVIDADE BENIGNA
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado COMPANHIA ENERGÉTICA DE MINAS GERAIS - CEMIG

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. AUTO DE INFRAÇÃO ASSOCIADO AO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. 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. O cálculo da penalidade deve ser efetuado em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14, de 2009, se mais benéfico para o sujeito passivo.

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, para que a retroatividade benigna seja aplicada em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14, de 2009.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício e 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 (suplente convocado), Ana Cecília Lustosa da Cruz, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de ação fiscal que originou dois procedimentos, a saber:

PROCESSO	DEBCAD	TIPO	FASE
15504.723743/2011-19	37.339.563-9	Obrig. Principal - Empresa	Recurso Especial
15504.723744/2011-63	37.339.564-7	Obrig. Principal - Terceiros	Recurso Especial
15504.723746/2011-52	37.339.565-5	Obrig. Acessória	Recurso Especial

No presente processo, encontra-se em julgamento o **Debcad 37.339.565-5 (AI-68)**, lavrado em razão de a empresa ter apresentado GFIP Guia de Recolhimento do FGTS e de Informações à Previdência Social sem os fatos geradores relativos às parcelas de Participação nos Lucros e Resultados (PLR), consideradas como salário de contribuição, nas competências 03, 04, 11 e 12/2007 e 03/2008, conforme Relatório Fiscal da Infração de fls. 6 a 11.

Em sessão plenária de 17/07/2014, foi julgado o Recurso Voluntário, prolatando-se o Acórdão nº 2803-003.429 (fls. 1.550 a 1.557), assim ementado:

“ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 29/09/2011

LEGISLAÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INFRAÇÃO. GFIP. APRESENTAÇÃO COM INFORMAÇÕES INEXATAS, INCOMPLETAS OU OMISSAS.

Apresentar a empresa GFIP com informações inexatas, incompletas ou omissas, constitui infração à legislação previdenciária.

MULTA APLICÁVEL. LEI SUPERVENIENTE MAIS BENÉFICA. APLICABILIDADE

O artigo 32 da lei 8.212/91 foi alterado pela lei 11.941/09, traduzindo penalidade, em tese, mais benéfica ao contribuinte, a qual deve ser aplicada, consoante art. 106, II “c”, do CTN, se mais favorável. Deve ser efetuado o cálculo da multa de acordo com o art. 32-A, I, da lei 8.212/91, na redação dada pela lei 11.941/09, e comparado aos valores que constam do presente auto, para que seja aplicado o mais benéfico à recorrente.

Recurso Voluntário Provido em Parte.”

A decisão foi assim registrada:

“Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do

Relator, para que seja efetuado o cálculo da multa de acordo com o art. 32-A, I da lei 8.212/91, na redação dada pela lei 11.941/09, e comparado aos valores que constam do presente auto, para que seja aplicado o mais benéfico à recorrente. A comparação dar-se-á no momento do pagamento ou do parcelamento do débito pelo contribuinte e, na inexistência destes, no momento do ajuizamento da execução fiscal, conforme art.2º. da portaria conjunta RFB/PGFN no. 14, de 04.12.2009. Sustentação oral Advogado Dr Lucas Aguiar Coelho, OAB/MG nº 124.429.”

O processo foi encaminhado à PGFN em 23/07/2014 (Despacho de Encaminhamento de fls. 1.558) e, em 29/07/2014, foi interposto o Recurso Especial de fls. 1.559 a 1.572 (Despacho de Encaminhamento de fls. 1.587), com fundamento no art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 2009, visando 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.**

Nesse passo, a Fazenda Nacional pede que seja conhecido e provido o Recurso Especial, no sentido de se verificar, na execução do julgado, qual a norma mais benéfica: se a soma das duas multas anteriores (art. 35, II, e art. 32, IV, da norma revogada) ou a do art. 35-A, da Lei nº 8.212, de 1991.

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, conforme despacho de 07/03/2016 (fls. 1.588 a 1.591).

Cientificada do acórdão, do Recurso Especial da Procuradoria e do despacho que lhe deu seguimento em 30/03/2016 (AR - Aviso de Recebimento de fls. 1.597/1.598), a Contribuinte ofereceu, em 14/04/2016 (Termo de Solicitação de Juntada de fls. 1.603), as Contrarrazões de fls. 1.604 a 1.612, contendo os seguintes argumentos:

- com a edição da Lei nº 11.941, de 2009, manteve-se o dever do contribuinte apresentar GFIP com “*dados relacionados a fatos geradores, base de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária*”, consoante art. 32, inciso IV, da Lei nº 8.212, de 1991;

- não obstante, foi alterada a previsão de penalidade pelo descumprimento da obrigação acessória em apreço.

- o § 5º, do art. 32, da Lei nº 8.212, de 1991, que previa a multa correlata, foi revogado também pela Lei nº 11.941, de 2009, e, a partir de então, a mesma penalidade passou a ser prevista no art. 32-A;

- nota-se que a infringência anteriormente punida pelo § 5º, do art. 32, da Lei nº 8.212, de 1991, é exatamente aquela que, na redação atual da Lei nº 8.212, de 1991, é punida pelo art. 32-A, qual seja, apresentar a declaração de que trata o inciso IV, do art. 32 (GFIP) com incorreções ou omissões;

- nesse sentido, a Lei nº 8.212, de 1991, é clara ao tratar das multas, direcionando a hipótese do art. 32-A para os casos em que “*o contribuinte (...) deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32*” e a sistemática do art.

35-A para os casos em que houver “lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei”;

- a toda evidência, as penalidades previstas no § 5º, do art. 32, substituídas pelo art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991 (multa por descumprimento de obrigação acessória), tem natureza absolutamente distinta daquela prevista no art. 35-A, da Lei nº 8.212, de 1991 (multa de ofício);

- enquanto a primeira tem por objeto penalizar o contribuinte pela não apresentação da GFIP ou sua apresentação com incorreções ou omissões, a multa estabelecida pelo art. 35-A pune o contribuinte pelo não recolhimento de tributos;

- com efeito, pode-se afirmar que, consoante redação original da Lei nº 8.212, de 1991, o descumprimento das obrigações principais e acessórias relativamente às Contribuições Previdenciárias eram punidas com duas espécies distintas de multa: isolada por descumprimento de obrigação acessória (apresentação de GFIP com os fatos geradores da obrigação principal), estabelecida no art. 32; e de mora por descumprimento da obrigação principal (recolhimento do tributo no prazo especificado em lei), disposta no art. 35, da Lei nº 8.212 de 1991;

- com a alteração da Lei nº 8.212, de 1991, pela Lei nº 11.941, de 2009, foram alterados os parâmetros de fixação da multa isolada (art. 32-A) e da multa de mora (art. 35), e acrescentada uma terceira hipótese, até então inexistente, que é a multa de ofício (art. 35-A);

- diante do exposto, afigura-se manifestamente equivocado, com a devida vênia, o entendimento sustentado pela Fazenda Nacional, pela comparação da soma das duas multas anteriores (art. 35, II, e 32, IV, da norma revogada) com a penalidade prevista pela novel redação do art. 35-A, da Lei nº 8.212, de 1991, uma vez que a multa de mora estabelecida pelo art. 35 da Lei 8.212, de 1991, permanece existindo, ainda que o cálculo seja feito com base em novos parâmetros;

- logo, é errôneo afirmar que a multa de ofício acrescida pelo art. 35-A da Lei 8.212, de 1991, teria a mesma natureza do somatório das multas previstas originariamente no art. 32, § 5º (multa isolada) e no art. 35, II (multa de mora);

- ademais, defender a aplicação da penalidade prevista no art. 35-A em substituição às penalidades estabelecidas originariamente nos arts. 32, § 5º e 35, II, todos da Lei 8.212, de 1991, seria o mesmo que permitir a “retroatividade maligna” do dispositivo, uma vez que a possibilidade de aplicação da multa de ofício prevista no citado art. 35-A constitui inovação legislativa em face da normatização vigente à época da ocorrência dos fatos geradores;

- por tais razões, o acórdão recorrido há de ser mantido no ponto em que determina que o Auto de Infração deve ser calculado segundo a nova norma legal – art. 32-A, I da Lei nº 8.212, de 1991, somente, e comparado com os valores que constam da autuação, para se determinar o resultado mais favorável ao Contribuinte.

Ao final, a Contribuinte requer seja negado provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, mantendo-se a decisão recorrida, no que tange à aplicação da retroatividade benigna.

O processo foi incluído na pauta de 25/10/2017, oportunidade em que prolatou-se a Resolução nº 9202-000.158, com o seguinte comando:

"Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do recurso em diligência à Secretaria de Câmara, para que este processo seja juntado por apensação ao processo nº 15504.723743/2011-19, com posterior retorno a esta relatora para prosseguimento e julgamento em conjunto.

Entretanto, conforme o despacho de fls. 1.627, abaixo transcrito, a Resolução acima não pode ser cumprida:

"O processo 15504.723746/2011-52 tem a Resolução nº 9202-000.158, de 25/10/2017, convertendo o julgamento em diligência para que o processo fosse juntado ao processo 15504.723.743/2011-19 com posterior retorno a relatora, Maria Helena Cotta Cardozo. O processo com Resolução 15504.723746/2011-52 foi movimentado para Distribuição e Sorteio para apensar ao processo 15504.723.743/2011-19. Ocorre que o processo 15504.723.743/2011-19 foi sorteado e encontra-se atualmente com a Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri. Dessa forma, para cumprimento da Resolução no. 9202-00.158, encaminho o presente processo para DIPRO-2ª TURMA-CSRF-CARF-MF-DF para julgamento conjunto com o processo 15504.723.743/2011-19."

Assim, uma vez que no intervalo entre a prolação da Resolução e o seu cumprimento, o processo que se pretendia que fosse apensado ao presente foi distribuído por sorteio a outro Conselheiro, não restou outra alternativa senão aguardar para julgamento conjunto dos dois processos, ainda que relatados por diferentes Conselheiros.

Voto

Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo - Relatora

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto deve ser conhecido.

Trata-se do Debcad 37.339.565-5 (AI-68), lavrado em razão de a empresa ter apresentado GFIP Guia de Recolhimento do FGTS e de Informações à Previdência Social sem os fatos geradores relativos às parcelas de Participação nos Lucros e Resultados (PLR), consideradas como salário de contribuição, nas competências 03, 04, 11 e 12/2007 e 03/2008, conforme Relatório Fiscal da Infração de fls. 6 a 11.

Na decisão recorrida, foi determinada a aplicação da multa do artigo 32-A, da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, caso esta seja mais benéfica à Contribuinte. A Fazenda Nacional, por sua vez, pede que se verifique, na execução do julgado, qual a norma mais benéfica: se a soma das duas multas anteriores (art. 35, II, e art. 32, IV, da norma revogada) ou a do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009.

Os artigos da Lei nº 8.212, de 1991, com as alterações da Lei nº 9.528, de 1997, que orientavam o Auto de Infração tinham a seguinte redação:

“Art. 32. A empresa é também obrigada a:

(...)

IV - informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, por intermédio de documento a ser definido em regulamento, dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciárias e outras informações de interesse do INSS.

(...)

§ 5º A apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no parágrafo anterior..

(...)

Art. 35. Para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º e abril de 1997, sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos:

(...)

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

a) doze por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação;

b) quinze por cento, após o 15º dia do recebimento da notificação;

c) vinte 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 – CRP;

d) vinte e cinco por cento, após o 15º dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa.”

Assim, no caso em apreço, considerando-se que houve exigência por meio de Autos de Infração separados (descumprimento de obrigação acessória, objeto do presente processo, e descumprimento de obrigação principal), foram aplicadas duas multas, no contexto de lançamento de ofício. Com efeito, o entendimento desta CSRF é no sentido de que, embora a antiga redação dos artigos 32 e 35 da Lei nº 8.212, de 1991, não contivesse a expressão “lançamento de ofício”, o fato de as penalidades serem exigidas por meio de Auto de Infração não deixa dúvidas acerca da natureza material de multas de ofício.

Resta perquirir se as alterações posteriores à autuação, implementadas pela Lei nº 11.941, de 2009, representariam a exigência de penalidade mais benéfica ao Contribuinte, hipótese que autorizaria a sua aplicação retroativa, a teor do art. 106, II, do CTN. Para tanto, porém, é necessário que se estabeleça a exata correlação entre as multas anteriormente previstas e aquelas estabelecidas pela Lei nº 11.941, de 2009, a ver se efetivamente seria o caso, e em que condições aplicar-se-ia a retroatividade benigna.

As alterações promovidas pela Lei nº 11.941, de 2009, nos artigos 32 e 35, da Lei nº 8.212, de 1991, no sentido de uniformizar os procedimentos de constituição e exigência dos créditos tributários, previdenciários e não previdenciários, são as seguintes:

“Art. 32. A empresa é também obrigada a:

(...)

IV – declarar à Secretaria da Receita Federal do Brasil e ao Conselho Curador do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS, na forma, prazo e condições estabelecidos por esses órgãos, dados relacionados a fatos geradores, base de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS ou do Conselho Curador do FGTS;

(...)

§ 2º A declaração de que trata o inciso IV do caput deste artigo constitui instrumento hábil e suficiente para a exigência do crédito tributário, e suas informações comporão a base de dados para fins de cálculo e concessão dos benefícios previdenciários.

(...)

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.

(...)

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.

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.

E o art. 44 da Lei nº. 9.430, de 1996, por sua vez, assim estabelece:

*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**; (grifei)*

Destarte, resta claro que, com o advento da Lei nº 11.941, de 2009, o lançamento de ofício, envolvendo a exigência de contribuições previdenciárias, bem como a verificação de declaração inexata do respectivo fato gerador em GFIP, como ocorreu no presente caso, sujeita o Contribuinte a uma única multa, no percentual de 75%, sobre a totalidade ou diferença da contribuição, prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996.

Com efeito, a interpretação sistemática da legislação tributária não admite a instituição, em um mesmo ordenamento jurídico, de duas penalidades para a mesma conduta, o que autoriza a interpretação no sentido de que as penalidades previstas no art. 32-A não são aplicáveis às situações em que se verifica a falta de declaração/declaração inexata, combinada com a falta de recolhimento da contribuição previdenciária, eis que tal conduta está claramente tipificada no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996.

Diante do exposto, conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e, no mérito, dou-lhe provimento, determinando que a retroatividade benigna seja aplicada em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14, de 2009.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo