



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15504.725349/2011-15
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº **9202-009.205 – CSRF / 2ª Turma**
Sessão de 17 de novembro de 2020
Recorrentes CIA DE FIAÇÃO E TECIDOS CEDRO E CACHOEIRA E FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2008

DECADÊNCIA. CARACTERIZAÇÃO DE PAGAMENTO ANTECIPADO. SÚMULA CARF Nº 99.

Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, no caso de contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES PRINCIPAIS E ACESSÓRIAS. PENALIDADES. RETROATIVIDADE BENIGNA.

No caso de multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de informação sobre a remuneração de segurados da Previdência Social em GFIP, associadas e exigidas em lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, a retroatividade benigna deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos geradores, com a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 (Súmula CARF nº 119).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, em dar-lhe provimento. Acordam ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em dar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho – Relator

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

Relatório

Trata-se do lançamento de contribuições previdenciárias correspondentes à parte da empresa, inclusive dos benefícios concedidos em razão do Grau de Incidência de Incapacidade Laborativa decorrentes dos Riscos Ambientais de Trabalho- GILRAT, no período de 01/2006 a 13/2008

De acordo com o Relatório Fiscal (fls. 28/64), os fatos geradores da contribuições lançadas são os seguintes:

- Pagamentos a empregados pela Participação nos Lucros ou Resultados em desacordo com lei específica (Lei 10.101/00)
- Pagamentos a motoristas pela Participação nos Lucros ou Resultados em desacordo com lei específica (Lei 10.101/00);
- Pagamentos a Administradores (contribuintes individuais) pela Participação nos Lucros ou Resultados;
- Contratação de Seguro de Vida em Grupo para empregados sem previsão em acordo ou convenção Coletiva de Trabalho.

Também foram incluídas no polo passivo como solidárias as empresas Cia de Fiação e Tecidos Cedronorte e Cia de Fiação e Tecidos Santo Antônio, consideradas integrantes do mesmo grupo econômico.

Em sessão plenária de 22/01/2013 foi julgado o Recurso Voluntário apresentado pela autuada e solidárias, prolatando-se o Acórdão n.º 2301-003.254 (fls. 2837/2866), assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2008

DECADÊNCIA INOCORRÊNCIA LANÇAMENTO DE OFÍCIO AUSÊNCIA DE ANTECIPAÇÃO DO TRIBUTO.

Não havendo recolhimento antecipado da contribuição previdenciária devida incidente sobre a remuneração paga pela empresa aos segurados a seu serviço, aplica-se o prazo decadencial previsto no art. 173, do CTN, pois trata-se de lançamento de ofício.

Considera-se lançamento de ofício a contribuição incidente sobre pagamento de verbas que a empresa não considerou como sendo base de cálculo da contribuição previdenciária.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS

Para ocorrer a isenção fiscal sobre os valores pagos aos trabalhadores a título de participação nos lucros ou resultados, a empresa deverá observar a legislação específica sobre a matéria.

Ao ocorrer o descumprimento da Lei 10.101/2000, as quantias creditadas pela empresa aos empregados passa a ter natureza de remuneração, sujeitas, portanto, à incidência da contribuição previdenciária.

O PRL pago em desacordo com o mencionado diploma legal integra o salário de contribuição.

REMUNERAÇÃO INDIRETA PARTICIPAÇÃO DOS ADMINISTRADORES NÃO EMPREGADOS CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS

A empresa está obrigada a recolher a contribuição devida, incidente sobre a remuneração paga aos seus administradores não empregados.

SEGURO DE VIDA EM GRUPO NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA

Não há incidência de contribuição previdenciária sobre os valores relativos ao seguro de vida em grupo, contratado pelo empregador em favor do grupo de empregados, sem que haja a individualização do montante que beneficia a cada um deles, conforme entendimento contido no Ato Declaratório nº 12/2011, da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional PGFN.

GRUPO ECONÔMICO

Ao verificar a existência de grupo econômico de fato, a auditoria fiscal deverá caracterizá-lo e atribuir a responsabilidade pelas contribuições não recolhidas aos participantes.

A decisão foi registrada nos seguintes termos:

Acordam os membros do colegiado, I) Por unanimidade de votos: a) em negar provimento ao recurso na questão da representação fiscal para fins penais, nos termos do voto da Relatora; b) em negar provimento ao recurso na questão ligada à caracterização do grupo econômico, nos termos do voto da Relatora; c) em dar provimento ao Recurso na questão da integração ao Salário de Contribuição (SC) das verbas pagas a título de seguro de vida, nos termos do voto do(a) Relator(a); d) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para, nas competências que a fiscalização aplicou somente a penalidade prevista na redação, vigente até 11/2008, do Art. 35 da Lei 8.212/1999, esta deve ser mantida, mas limitada ao determinado no Art. 61, da Lei nº 9.430/1996, se mais benéfica à Recorrente, nos termos do voto do(a) Redator(a); e) em negar provimento ao Recurso nas demais alegações da Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a); II) Por maioria de votos: a) em negar provimento ao recurso na questão da integração ao Salário de Contribuição (SC) das verbas pagas a empregados e gerentes a título de Participação nos Lucros e Resultados (PLR), nos termos do voto da Relatora. Vencido o Conselheiro Wilson Antônio de Souza Correa, que votou em dar

provimento ao recurso nesta questão; b) em negar provimento ao recurso na questão da integração ao Salário de Contribuição (SC) das verbas pagas a contribuintes individuais a título de Participação nos Lucros e Resultados (PLR), nos termos do voto da Relatora. Vencidos os Conselheiros Leonardo Henrique Pires Lopes e Wilson Antônio de Souza Correa, que votaram em dar provimento ao recurso nesta questão; c) em dar provimento parcial ao recurso, para retificar a multa, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira, que votaram em manter a multa aplicada; III) Por voto de qualidade: a) em negar provimento ao recurso, na questão da integração ao Salário de Contribuição (SC) das verbas pagas a motoristas a título de Participação nos Lucros e Resultados (PLR), nos termos do voto da Relatora. Vencidos os Conselheiros Leonardo Henrique Pires Lopes, Adriano Gonzáles Silvério e Wilson Antônio de Souza Correa, que votaram em dar provimento ao recurso nesta questão; b) em dar provimento parcial ao recurso para, até 11/2008, nas competências que a fiscalização aplicou a penalidade de 75% (setenta e cinco por cento), prevista no art. 44, da Lei 9.430/96, por concluir se tratar da multa mais benéfica quando comparada aplicação conjunta da multa de mora e da multa por infrações relacionadas à GFIP deve ser mantida a penalidade equivalente à soma de: *) multa de mora limitada a 20%; e *) multa mais benéfica quando comparada a multa do art. 32 com a multa do art. 32A da Lei 8.212/91, nos termos do voto do Redator. Vencidos os Conselheiros Leonardo Henrique Pires Lopes, Wilson Antonio de Souza Correa e Adriano Gonzáles Silvério, que votaram em dar provimento parcial ao Recurso, para que seja aplicada a multa prevista no Art. 61, da Lei nº 9.430/1996, se mais benéfica à Recorrente; b) em negar provimento ao Recurso na questão da decadência, nos termos do voto da Relatora. Vencidos os Conselheiros Leonardo Henrique Pires Lopes, Adriano Gonzáles Silvério e Wilson Antônio de Souza Correa, que votaram em dar provimento parcial ao recurso, pela utilização da regra decadencial expressa no Art. 150 do CTN. Redator: Mauro José Silva. Sustentação oral: Patrícia Regina Guerra de Resende Couri. OAB: 80488/MG.

Os autos foram remetidos à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional em 22/08/2013 (fl. 2875) e, em 05/09/2013 (fl. 2888), retornaram com Recurso Especial (fls. 2876/2887), visando rediscutir a seguinte matéria: **Cálculo da multa mais benéfica ao Contribuinte.**

Pelo despacho datado de 28/06/2016 (fls. 2952/2959), foi dado seguimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, admitindo-se a rediscussão da matéria.

A Fazenda Nacional apresentou como paradigmas os Acórdãos nº 2401-002.453 e nº 9202-02.086, cujas ementas transcrevo na sequência.

Acórdão nº 2401-002.453:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/2005 a 31/12/2006

MPF. PRORROGAÇÃO. NECESSIDADE DE SUBSTITUIÇÃO DA AUTORIDADE FISCAL. INEXISTÊNCIA.

Havendo prorrogação de MPF dentro do prazo de sua validade, não há o que se falar em substituição da autoridade fiscal.

PREVIDENCIÁRIO. ALIMENTAÇÃO. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS INDEPENDENTEMENTE DE INSCRIÇÃO NO PAT. APLICAÇÃO EXCLUSIVAMENTE PARA AS PRESTAÇÕES IN NATURA.

Independentemente de inscrição no PAT, não incidem contribuições sociais, desde que a empresa faça a prestação in natura.

APURAÇÃO COM ESTEIO EM FOLHAS DE PAGAMENTO E RECIBOS. PRESUNÇÃO DA OCORRÊNCIA DOS FATOS GERADORES. INOCORRÊNCIA.

Não há o que se falar em presunção dos fatos geradores das contribuições lançadas quando a apuração fiscal se deu com base na documentação exibida pelo sujeito, principalmente em folhas e recibos de pagamento.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. APLICAÇÃO DA MULTA PREVISTA NO ART. 44, I, DA LEI n.º 9.430/1996.

Nos lançamentos de ofício de contribuições sociais, aplica-se a multa prevista no art. 44, I, da Lei n.º 9.430/1996, não se cogitando da aplicação da multa moratória prevista no art. 61 da mesma Lei.

MULTA CARÁTER CONFISCATÓRIO. IMPOSSIBILIDADE DE DECLARAÇÃO PELA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.

Não pode a autoridade fiscal ou mesmo os órgãos de julgamento administrativo afastar a aplicação da multa legalmente prevista, sob a justificativa de que tem caráter confiscatório.

JUROS SELIC. INCIDÊNCIA SOBRE OS DÉBITOS TRIBUTÁRIOS ADMINISTRADOS PELA RFB.

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC para títulos federais.

Recurso Voluntário Negado.

Acórdão n.º 9202-02.086:**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Data do fato gerador: 01/04/2001 a 30/0/2006

AUTO DE INFRAÇÃO. PENALIDADE DECORRENTE DO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DECADÊNCIA.

O prazo decadencial aplicável à exigência de multa decorrente de omissão de informações em GFIP é aquele previsto no artigo 173, inciso I, do CTN, ou seja, tem início no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. PENALIDADE. GFIP. OMISSÕES. INCORREÇÕES. RETROATIVIDADE BENIGNA.

A multa prevista no art. 44, inciso I da Lei 9.430, de 1997, decorrente do lançamento de ofício é única, no importe de 75% (se não duplicada), e visa apenas, de forma conjunta, tanto o não pagamento (parcial ou total) do tributo devido, quanto a não apresentação da declaração ou a declaração inexata, sem haver como mensurar o que foi aplicado para punir uma ou outra infração.

No presente caso, em que houve a aplicação da multa prevista no revogado art. 32, § 5º, que se refere à apresentação de declaração inexata, e também da sanção pecuniária pelo não pagamento do tributo devido no prazo de lei, estabelecida no igualmente revogado art. 35, II, o cotejo das duas multas, em conjunto, deverá ser feito em relação à penalidade pecuniária do art. 44, inciso I, da Lei 9.430, de 1997, que se destina a punir

ambas as infrações já referidas, e que agora encontra aplicação no contexto da arrecadação das contribuições previdenciárias.

Recalcular o valor da multa, se mais benéfico ao contribuinte, de acordo com o disciplinado no art. 44, I da Lei no 9.430, de 1996, deduzidos os valores levantados a título de multa nas NFLDs correlatas.

Recurso especial negado.

Razões Recursais da Fazenda Nacional

- No que toca à multa, a autoridade fiscal registrou que foram efetuados cálculos, por competência, para verificação da multa mais benéfica ao contribuinte: se a da legislação anterior (arts. 35 e 32 da Lei nº 8.212/91, na redação antiga) ou a da legislação atual (art. 35-A da Lei nº 8.212/91, introduzido pela Lei nº 11.941/2009).
- Como resultado, aplicou-se, para cada competência, a multa mais benéfica (sistemática anterior ou atual), em face do que dispõe o art. 106 do CTN.
- Contudo, que a Turma recorrida, em análise de recuso voluntário, determinou o recálculo da multa da seguinte forma: “em dar provimento parcial ao recurso para, até 11/2008, nas competências que a fiscalização aplicou a penalidade de 75% (setenta e cinco por cento), prevista no art. 44, da Lei 9.430/96, por concluir se tratar da multa mais benéfica quando comparada aplicação conjunta da multa de mora e da multa por infrações relacionadas à GFIP deve ser mantida a penalidade equivalente à soma de: *) **multa de mora limitada a 20%; e *) multa mais benéfica quando comparada a multa do art. 32 com a multa do art. 32-A da Lei 8.212/91, nos termos do voto do Redator**”.
- Os acórdãos paradigmas entenderam que, para efeito da apuração da multa mais benéfica ao contribuinte, em hipóteses como a dos presentes 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 nº 8.212/91, introduzido pela MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/09 e que remete ao art. 44, I, da Lei nº 9.430/96 (75%), em conformidade com o que dispõe a Instrução Normativa RFB nº 1.027, de 22/10/2010.
- Para situações semelhantes os julgados em comento divergiram quanto à forma de apuração da multa mais favorável ao contribuinte, em face da nova legislação.
- Pleiteia que seja dado total provimento ao presente recurso com a consequente reforma acórdão recorrido a fim de que prevaleça a forma de cálculo utilizada pela autoridade fiscal para aferição da multa mais benéfica ao contribuinte.

O Contribuinte principal e a solidária Cia de Fiação e Tecidos Santo Antônio tomaram ciência das decisões em 29/08/16 (fl. 2971 e 2972) e, em 13/09/2016 (fls. 2973 e 2988), apresentaram contrarrazões (fls. 2974/2979) e Recurso Especial conjunto (fls. 2989/3030).

A empresa Cia de Fiação e Tecidos Cedronorte foi baixada e incorporada pelo contribuinte principal (fls. 2961/2962)

Contrarrazões do Contribuinte

- A Fazenda Nacional defende a postura de comparar o somatório das multas aplicáveis na antiga legislação da Lei 8.212/91 — multa de mora de 24% prevista no art. 35, II, a; mais multa por descumprimento de obrigação acessória de 100% prevista no art. 32, § 5º — com a multa aplicável após a alteração da Lei pela MP 449/08 (atual Lei 11.941/09) — multa de ofício de 75% prevista no art. 35-A, que se remete ao art. 44, I, da Lei 9.430 —, a qual, segundo o entendimento da Recorrente, penalizaria de forma conjunta o descumprimento de obrigação principal e acessória. No entanto, tal conclusão não reflete a melhor interpretação da retroação benéfica;
- A referida multa de ofício não substituiu as duas anteriormente previstas (arts. 32, § 5º e 35, II da Lei n.º 8.212/91) como faz crer a Recorrente. Trata-se de interpretação extensiva das alterações promovidas, tendo em vista que, antes da edição da MP n.º 449/08, convertida na Lei n.º 11.941/09, a multa aplicada nos casos de lançamento de ofício de créditos previdenciários era aquela prevista no art. 35, II da Lei n.º 8.212/91, a multa de mora.
- Aplicar a multa de ofício de 75%, como requer a Recorrente, mesmo que em substituição às duas multas aplicáveis na redação anterior, é inegavelmente prejudicial ao contribuinte, tendo em vista que está se retroagindo uma multa que não existia na época dos fatos geradores e que penaliza de forma mais gravosa as infrações supostamente cometidas.
- Para as penalidades relativas ao suposto não recolhimento de contribuições, deve ser mantida a aplicação da multa de mora, visto que a retroação da multa de ofício é claramente prejudicial, mesmo porque até o advento da MP 449/08, não havia na esfera previdenciária multa de ofício para descumprimento de obrigação principal, mas sim multa de mora então estipulada em 24% no momento da autuação. E, nesse sentido, considerando-se tratar-se de multa moratória, esta deve limitar-se a 20%, ante o advento de lei posterior que lhe é benéfica, conforme restou decidido no acórdão mencionado.
- Resta plenamente comprovado que a forma de comparação das multas, em aplicação do princípio da retroação benéfica, deve ser feita de modo diverso daquele pleiteado pela Recorrente, devendo ser mantido o Acórdão

recorrido, neste ponto, visto que corretamente fundamentado, de acordo com a interpretação mais justa e efetiva da legislação aplicável.

Quanto ao Recurso Especial, o contribuinte e solidária pretendiam rediscutir as seguintes matérias: (I) Da divergência jurisprudencial quanto ao prazo decadencial, (II.a) Da divergência jurisprudencial quanto a data do acordo entre o Sindicato e a Empresa para fins de legalidade do PLR, (II.b) PLR. Da divergência jurisprudencial quanto ao rol do art. 2º, § 1º da Lei n.º 10.101/2000. Metas claras e objetivas, (II.c) PLR. Da divergência jurisprudencial quanto a assiduidade, (II.d) PLR. Da divergência jurisprudencial quanto ao valor fixo de PLR, (II.e) PLR. Da divergência jurisprudencial quanto a participação dos Administradores contribuintes individuais.

Pelo despacho datado de 30/04/2017 (fls. 3239/3247), foi dado seguimento parcial ao Recurso Especial do Contribuinte e solidária, apenas no que tange à decadência.

Como paradigma, foram apresentados os Acórdãos n.º 9101-00.037 e n.º 2202-003.369, no entanto, apenas o segundo foi analisado, eis que já se mostrou apto a demonstrar a divergência jurisprudencial.

Na sequência, transcrevo a ementa do acórdão 2202-003.369:

NULIDADE. CONVÊNIO. COMPETÊNCIA FNDE

A partir de 01/2007, com a revogação do Decreto n.º 3.142/99 pelo Decreto n.º 6003/2006, as contribuições ao FNDE passaram a ser exclusivamente arrecadadas, cobradas e fiscalizadas pela SRP, inclusive em relação aos créditos anteriores a 01/2007.

NULIDADE MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - MPF

O Mandado de Procedimento Fiscal MPF constitui mero instrumento de controle criado pela Administração Tributária, sendo assim irregularidades em sua emissão ou prorrogação não são motivos suficientes para anular o lançamento.

DECADÊNCIA

Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração. Súmula CARF 99.

Razões Recursais do Contribuinte

- Verifica-se que a decisão recorrida, ao entender que as competências 01; 03 a 07/2006, e setembro/2006 deveriam ser mantidas pelo fato de se tratar de lançamento de ofício para o qual não teria havido adiantamento do tributo, choca-se com outro julgado do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, demonstrando que o entendimento recorrido não representa a jurisprudência predominante em relação ao tema.

- Percebe-se que a situação julgada pelo acórdão paradigma indicado é idêntica à do presente caso, em que se requerer o reconhecimento da decadência de todos os fatos geradores ocorridos antes de 30/11/2006, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN.
- Considerando que as exações em análise (contribuições previdenciárias) estão sujeitas ao lançamento por homologação, conforme entendimento pacificado da Jurisprudência administrativa acerca da matéria, a aplicação do artigo 150, § 4º, só quedaria afastada, em relação aos tributos por homologação, se não houvesse qualquer recolhimento antecipado por parte do contribuinte. Nestas situações, a contagem do prazo decadencial atrairia a regra geral do artigo 173, I, do CTN.
- Nas demais hipóteses, havendo recolhimento das respectivas contribuições, mesmo que relativas a rubricas não autuadas (como no presente caso), a contagem do prazo será regido pelo art. 150, §4º do CTN. E é exatamente essa a situação da P Recorrente (praticante dos fatos geradores autuados), visto que o Auto de Infração ora combatido baseia-se no não recolhimento de contribuições incidentes sobre supostas verbas de caráter salarial (participação nos lucros pagas a empregados e administradores no ano de 2006), sendo inequívoco que houve recolhimento das exações pelo contribuinte relativas aos valores integrantes de sua folha de pagamento que se encontram devidamente informados em GFIP e quitados por meio de GPS constante das próprias bases de dados da Secretaria da Receita Federal e ora anexadas.
- O Conselho já reconheceu que, para fins de verificação da aplicabilidade do art. 150, §4º do CTN, o recolhimento parcial das contribuições previdenciárias pelo contribuinte está vinculado a rubricas não autuadas pela Fiscalização, corroborando-se o entendimento ora defendido. Além disso, observa-se também que a questão já restou até sumulada (Súmula 99).

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional foi intimada do Recurso Especial do contribuinte e do despacho que lhe deu parcial provimento (fl. 3261) e não apresentou contrarrazões.

Posteriormente, o contribuinte apresentou desistência parcial (fls 3266/3267) do recurso no que se refere aos valores pagos a título de participação nos lucros aos motoristas (Levantamento MO1 – Part Motoristas 2008)

Voto

Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho – Relator

Recurso Especial do Contribuinte

O Recurso Especial do Contribuinte é tempestivo e atende aos demais pressupostos necessários à sua admissibilidade, portando dele conheço.

Como forma de fundamentar a análise a respeito da decadência, importa replicar os seguintes trechos do Relatório Fiscal:

C) FATOS GERADORES DAS OBRIGAÇÕES PRINCIPAIS

5. Os Créditos Previdenciários descritos no presente relatório incluem diversos levantamentos que correspondem **a diferenças entre as contribuições devidas e as efetivamente recolhidas** encontradas nos fatos geradores a seguir identificados:

- Pagamentos a empregados pela Participação nos Lucros ou Resultados em desacordo com lei específica (Lei 10.101/00)
- Pagamentos a motoristas pela Participação nos Lucros ou Resultados em desacordo com lei específica (Lei 10.101/00);
- Pagamentos a Administradores (contribuintes individuais) pela Participação nos Lucros ou Resultados;
- Contratação de Seguro de Vida em Grupo para empregados sem previsão em acordo ou convenção Coletiva de Trabalho

Da análise desses excertos, resta claro que a Notificação Fiscal de Lançamento de Débitos em questão diz respeito a diferenças de contribuições, ou seja, conquanto o lançamento tenha como base de incidência valores relacionados a salários indiretos não incluídos em folha de pagamento, o relato fiscal deixa claro que para o período de apuração houve recolhimento parcial das contribuições sociais.

A respeito da decadência o STJ, no Recurso Especial nº 973.733/SC (2007/0176994-0), julgado em 12/08/2009, na sistemática do art. 543-C, do CPC, assim decidiu:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDÊNCIA RIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150. § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadência quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incoorre sem a

constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR. Rei. Ministro Luiz FILV. julgado em 28.11.2007. DJ 25.02.2008: AgRg nos EREsp 2/6.758/SP. Rei. Ministro Teori Albino Zavascki. julgado em 22.03.2006. DJ 10.04.2006: e EREsp 276.142/SP. Rei Ministro Luiz Fia. julgado em 13.12.2004. DJ 28.02.2005).

2. E que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi. "Decadência e Prescrição no Direito Tributário". 3ª ed.. Max Limonad. São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173. I. do CTN. sendo certo que o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato impositivo, ainda que se trate de tributos sujeitos o lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150. § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3º ed. Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro. "Direito Tributário Brasileiro". 10ª ed.. Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi. "Decadência e Prescrição no Direito Tributário". 3ª ed.. Max Limonad. São Paulo. 2004. págs. 183/199).

5. In casu. consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos impositivos ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadência quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substituto.

Nesse sentido, por imposição do artigo 62, § 2º, do Anexo II, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, o Colegiado deve aderir à tese esposada no julgado do STJ.

Assim, na hipótese de não haver antecipação do pagamento, o *dies a quo* para a contagem do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, conforme prevê o inciso I, do art. 173, do Código. Contudo, como na situação em tela, como houve pagamento antecipado, o termo inicial para a contagem do prazo de decadência é a data da ocorrência do fato gerador, na forma do § 4º do art. 150 do CTN.

Sobre o tema, foi aprovada ainda, em 09/12/2013, a Súmula CARF nº 99, que assim dispõe:

SÚMULA CARF Nº 99: Para fins de aplicação da regra decadência prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido

incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.

Nesse passo, como a ciência do lançamento deu-se em 30/11/2011 (fl. 3), constata-se a ocorrência da decadência para as competências até 10/2006, inclusive.

Recurso Especial da Fazenda Nacional

O Recurso Especial da Fazenda Nacional é tempestivo e atende aos demais pressupostos necessários à sua admissibilidade, portanto, dele conheço.

Insta ressaltar que a matéria devolvida à apreciação deste Colegiado refere-se exclusivamente à aplicação da retroatividade benigna, tendo em vista as alterações promovidas na Lei n.º 8.212/1991 pela MP n.º 449/2009, convertida na Lei n.º 11.941/2009.

Passando ao exame da matéria em debate, de repisar que a autoridade fiscal, para fins de apuração da penalidade mais benéfica, efetuou o cálculo da multa, relativamente ao período anterior à edição da MP n.º 449/2009 (competências 01/2006, 03/2006 a 07/2006, 09/2006, 01/2008 a 02/2008, 04/2008 a 06/2008, 08/2008 a 10/2008), comparando a soma da multa de mora com a multa pelo descumprimento da obrigação acessória por falta de declaração de fatos geradores em GFIP (AI CFL 68), com a multa de ofício de 75%, eis que, de acordo com o Relatório Fiscal, verifica-se que houve lançamento de obrigações principais e acessória.

Entretanto, no julgamento do Recurso Voluntário, o colegiado a quo decidiu que o cálculo efetuado pela autoridade fiscal não poderia prevalecer. A seguir transcreve-se trechos do acórdão recorrido a respeito do tema.

Voto Vencedor

(...)

Conforme já assinalamos, apesar de mantermos nossa posição a respeito da inexistência de multa de mora no novo regime do procedimento de ofício, deixamos de apresentar tal voto em homenagem ao princípio da eficiência devido às reiteradas decisões do Colegiado no sentido de manter a multa de mora que registraram nossa posição isolada. Assim, nosso voto é no sentido de, acompanhando os demais membros do Colegiado, manter a aplicação da multa de mora. No entanto, mantida a multa de mora, esta deve ser limitada a 20% com a retroatividade benéfica do art. 61 da Lei 9.430/96.

No tocante às penalidades relacionadas com a GFIP, deve ser feito o cotejamento entre o novo regime – aplicação do art. 32-A para as infrações relacionadas com a GFIP – e o regime vigente à data do fato gerador – aplicação dos parágrafos do art. 32 da Lei 8.212/91, prevalecendo a penalidade mais benéfica ao contribuinte em atendimento ao art. 106, inciso II, alínea “c”. Tal procedimento aplica-se, inclusive, para a multa de ofício aplicada com fundamento no art. 44, inciso I da Lei 9.430/96 motivada por falta de declaração ou declaração inexata.

Passamos a resumir nossa posição sobre o regime jurídico de aplicação das multas para fatos geradores até 11/2008.

A aplicação do art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN deve ser feita ato ou fato pretérito considerado como infração no lançamento de modo que até 11/2008:

As multas por infrações relacionadas a GFIP (falta de apresentação ou apresentação deficiente), previstas nos parágrafos do art. 32 da Lei 8.212/91,

devem ser comparadas com a multa do art. 32-A da Lei 8.212/91, devendo prevalecer aquela que for mais benéfica ao contribuinte;

Nas competências nas quais a fiscalização aplicou somente a penalidade relativa ao atraso no pagamento, a multa de mora, esta deve ser mantida, mas limitada a 20%;

Nas competências nas quais a fiscalização aplicou a penalidade de 75% prevista no art. 44 da Lei 9.430/96 por concluir se tratar da multa mais benéfica quando comparada aplicação conjunta da multa de mora e da multa por infrações relacionadas a GFIP, deve ser mantida a penalidade equivalente à soma de: multa de mora limitada a 20% e multa mais benéfica quando comparada a multa do art. 32 com a multa do art. 32-A da Lei 8.212/91.

A Fazenda Nacional pugna pela aferição da retroatividade benigna, mediante a comparação a) do 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) da 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.

A Contribuinte, por sua vez, corrobora a conclusão advinda da decisão desafiada e requer seja negado provimento ao apelo fazendário.

De início, convém destacar que, no curso do procedimento fiscal, verificou-se tanto o descumprimento da obrigação principal quanto da obrigação acessória, decorrente da falta informação dos respectivos fatos geradores de contribuições previdenciárias em Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP.

A solução do litígio passa pelo exame da alínea “c” do inciso II do referido art. 106, que dispõe:

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. (Grifou-se)

Cumprido registrar que a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), de forma unânime, pacificou o entendimento de que, na aferição com vistas à aplicação da retroatividade benigna, não basta verificar a denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre dispositivos, percentuais ou limites. É necessário que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta. Nesse

sentido é o juízo extraído do Acórdão n.º 9202-004.262, de 23/06/2016, cuja ementa a seguir se transcreve:

AUTO DE INFRAÇÃO OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA MULTA APLICAÇÃO NOS LIMITES DA LEI 8.212/91 C/C LEI 11.941/08 APLICAÇÃO DA MULTA MAIS FAVORÁVEL RETROATIVIDADE BENIGNA NATUREZA DA MULTA APLICADA.

A multa nos casos em que há lançamento de obrigação principal lavrados após a MP 449/2008, convertida na lei 11.941/2009, mesmo que referente a fatos geradores anteriores a publicação da referida lei, é de ofício.

AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL E ACESSÓRIA COMPARATIVO DE MULTAS 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 n.º 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009, eis que esta última estabeleceu, em seu art. 35-A, penalidade única combinando as duas condutas.

A legislação anterior à Medida Provisória n.º 449/2008 determinava, para a situação em que ocorresse o recolhimento a menor do tributo e a falta de declaração dos valores sujeitos à incidência de contribuições em GFIP, a constituição do crédito tributário de ofício, acrescido das multas previstas no inciso II dos art. 35 e do § 5º do art. 32 da Lei n.º 8.212/1991. Com a superveniência da nova norma, para essa mesma situação (falta de pagamento e de declaração), previu-se somente a aplicação do art. 35-A da Lei n.º 8.212/1991, que faz remissão ao art. 44 da Lei n.º 9.430/1996.

Por conseguinte, para adequada observância da retroatividade benigna insculpida na alínea “c” do art. 106 do CTN, mostra-se necessário comparar o somatório das multas previstas no inciso II do art. 35 e nos §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei n.º 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.

As conclusões expostas acima, estão em linha com o entendimento consolidado no âmbito do CARF, muito bem resumido nos excertos Acórdão n.º 9202-004.499, de 29/09/2016, transcritos a seguir:

Até a edição da MP 449/2008, quando realizado um procedimento fiscal, em que se constatava a existência de débitos previdenciários, lavrava-se em relação ao montante da contribuição devida, notificação fiscal de lançamento de débito - NFLD. Caso constatado que, além do montante devido, descumprira o contribuinte obrigação acessória, ou seja, obrigação de fazer, como no caso de omissão em GFIP (que tem correlação direta com o fato gerador), a empresa era autuada também por descumprimento de obrigação acessória.

Nessa época os dispositivos legais aplicáveis eram multa - art. 35 para a NFLD (24%, que sofria acréscimos dependendo da fase processual do débito) e art. 32 (100% da

contribuição devida em caso de omissões de fatos geradores em GFIP) para o Auto de infração de obrigação acessória.

Contudo, a MP 449/2008, convertida na lei 11.941/2009, inseriu o art. 32-A, o qual dispõe o seguinte:

“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.

§ 1º Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso II do caput deste artigo, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo fixado para entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não-apresentação, a data da lavratura do auto de infração ou da notificação de lançamento.

§ 2º Observado o disposto no § 3º deste artigo, as multas serão reduzidas:

I – à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou

II – a 75% (setenta e cinco por cento), se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação.

§ 3º A multa mínima a ser aplicada será de:

I – R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e

II – R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos.”

Entretanto, a MP 449, Lei 11.941/2009, também acrescentou o art. 35-A que dispõe o seguinte,

“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.”

O inciso I do art. 44 da Lei 9.430/96, por sua vez, dispõe o seguinte:

“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 “

Com a alteração acima, em caso de atraso, cujo recolhimento não ocorrer de forma espontânea pelo contribuinte, levando ao lançamento de ofício, a multa a ser aplicada passa a ser a estabelecida no dispositivo acima citado, ou seja, em havendo lançamento da obrigação principal (a antiga NFLD), aplica-se multa de ofício no patamar de 75%. Essa conclusão leva-nos ao raciocínio que a natureza da multa, sempre que existe

lançamento, refere-se a multa de ofício e não a multa de mora referida no antigo art. 35 da lei 8212/91.

Contudo, mesmo que consideremos que a natureza da multa é de “multa de ofício” não podemos isoladamente aplicar 75% para as Notificações Fiscais - NFLD ou Autos de Infração de Obrigação Principal - AIOP, pois estaríamos na verdade retroagindo para agravar a penalidade aplicada.

Por outro lado, com base nas alterações legislativas não mais caberia, nos patamares anteriormente existentes, aplicação de NFLD + AIOA (Auto de Infração de Obrigação Acessória) cumulativamente, pois em existindo lançamento de ofício a multa passa a ser exclusivamente de 75%.

Tendo identificado que a natureza da multa, sempre que há lançamento, é de multa de ofício, considerando o princípio da retroatividade benigna previsto no art. 106. inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional, há que se verificar a situação mais favorável ao sujeito passivo, face às alterações trazidas.

No presente caso, foi lavrado AIOA julgada, e alvo do presente recurso especial, prevaleceu o valor de multa aplicado nos moldes do art. 32-A.

No caso da ausência de informação em GFIP, conforme descrito no relatório a multa aplicada ocorreu nos termos do art. 32, inciso IV, § 5º, da Lei nº 8.212/1991 também revogado, o qual previa uma multa no valor de 100% (cem por cento) da contribuição não declarada, limitada aos limites previstos no § 4º do mesmo artigo.

Face essas considerações para efeitos da apuração da situação mais favorável, entendo que há que se observar qual das seguintes situações resulta mais favorável ao contribuinte:

- Norma anterior, pela soma da multa aplicada nos moldes do art. 35, inciso II com a multa prevista no art. 32, inciso IV, § 5º, observada a limitação imposta pelo § 4º do mesmo artigo, ou
- Norma atual, pela aplicação da multa de setenta e cinco por cento sobre os valores não declarados, sem qualquer limitação, excluído o valor de multa mantido na notificação.

Levando em consideração a legislação mais benéfica ao contribuinte, conforme dispõe o art. 106 do Código Tributário Nacional (CTN), o órgão responsável pela execução do acórdão deve, quando do trânsito em julgado administrativo, efetuar o cálculo da multa, em cada competência, somando o valor da multa aplicada no AI de obrigação acessória com a multa aplicada na NFLD/AIOP, que não pode exceder o percentual de 75%, previsto no art. 44, I da Lei nº 9.430/1996. Da mesma forma, no lançamento apenas de obrigação principal o valor das multa de ofício não pode exceder 75%. No AI de obrigação acessória, isoladamente, o percentual não pode exceder as penalidades previstas no art. 32A da Lei nº 8.212, de 1991.

Observe-se que, no caso de competências em que a obrigação principal tenha sido atingida pela decadência (pela antecipação do pagamento nos termos do art. 150, § 4º, do CTN), subsiste a obrigação acessória, isoladamente, relativa às mesmas competências, não atingidas pela decadência posto que regidas pelo art. 173, I, do CTN, e que, portanto, deve ter sua penalidade limitada ao valor previsto no artigo 32-A da Lei nº 8.212, de 1991.

Ressalte-se que o entendimento acima está em consonância com o que dispõe a Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, alterada pela Instrução Normativa RFB nº 1.027 em 22/04/2010, e no mesmo diapasão do que estabelece a Portaria PGFN/RFB nº

14 de 04 de dezembro de 2009, que contempla tanto os lançamentos de obrigação principal quanto de obrigação acessória, em conjunto ou isoladamente.

Nesse sentido, para fatos geradores ocorridos até a publicação da Medida Provisória 449/2008, uma vez concluído o julgamento na esfera administrativa, a autoridade responsável pela execução do acórdão, deverá observar as disposições contidas na Portaria PGFN/RFB n.º 14/2009, que está em perfeita consonância com a jurisprudência administrativa. Confira-se os procedimentos indicados na referida portaria:

Art. 1º A aplicação do disposto nos arts. 35 e 35-A da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991, com a redação dada pela Lei n.º 11.941, de 27 de maio de 2009, às prestações de parcelamento e aos demais débitos não pagos até 3 de dezembro de 2008, inscritos ou não em Dívida Ativa, cobrados por meio de processo ainda não definitivamente julgado, observará o disposto nesta Portaria.

Art. 2º No momento do pagamento ou do parcelamento do débito pelo contribuinte, o valor das multas aplicadas será analisado e os lançamentos, se necessário, serão retificados, para fins de aplicação da penalidade mais benéfica, nos termos da alínea “c” do inciso II do art. 106 da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN).

§ 1º Caso não haja pagamento ou parcelamento do débito, a análise do valor das multas referidas no caput será realizada no momento do ajuizamento da execução fiscal pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN).

§ 2º A análise a que se refere o caput dar-se-á por competência.

§ 3º A aplicação da penalidade mais benéfica na forma deste artigo dar-se-á:

I - mediante requerimento do sujeito passivo, dirigido à autoridade administrativa competente, informando e comprovando que se subsume à mencionada hipótese; ou

II - de ofício, quando verificada pela autoridade administrativa a possibilidade de aplicação.

§ 4º Se o processo encontrar-se em trâmite no contencioso administrativo de primeira instância, a autoridade julgadora fará constar de sua decisão que a análise do valor das multas para verificação e aplicação daquela que for mais benéfica, se cabível, será realizada no momento do pagamento ou do parcelamento.

Art. 3º A análise da penalidade mais benéfica, a que se refere esta Portaria, será realizada pela comparação entre a soma dos valores das multas aplicadas nos lançamentos por descumprimento de obrigação principal, conforme o art. 35 da Lei n.º 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei n.º 11.941, de 2009, e de obrigações acessórias, conforme §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei n.º 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei n.º 11.941, de 2009, e da multa de ofício calculada na forma do art. 35-A da Lei n.º 8.212, de 1991, acrescido pela Lei n.º 11.941, de 2009.

§ 1º Caso as multas previstas nos §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei n.º 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei n.º 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 A comparação na forma do caput deverá ser efetuada em relação aos processos conexos, devendo ser considerados, inclusive, os débitos pagos, os parcelados, os não-impugnados, os inscritos em Dívida Ativa da União e os ajuizados após a publicação da Medida Provisória n.º 449, de 3 de dezembro de 2008.

Art. 4º O valor das multas aplicadas, na forma do art. 35 da Lei n.º 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei n.º 11.941, de 2009, sobre as contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, deverá ser comparado com o valor das multa de ofício previsto no art. 35-A daquela Lei, acrescido pela Lei n.º 11.941, de 2009, e, caso resulte mais benéfico ao sujeito passivo, será reduzido àquele patamar.

Art. 5º Na hipótese de ter havido lançamento de ofício relativo a contribuições declaradas na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP), a multa aplicada limitar-se-á àquela prevista no art. 35 da Lei n.º 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009.

De se avultar que, com a superveniência da Súmula CARF n.º 119/2018 e a atribuição de efeito vinculante a esse enunciado pela Portaria do Ministério da Economia n.º 129, de 1º de abril de 2019, o entendimento aqui esposado passou a ser de observância obrigatória por toda a Administração Tributária Federal. Abaixo o inteiro teor da Súmula:

Súmula Vinculante CARF n.º 119. No caso de multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, associadas e exigidas em lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória n.º 449, de 2008, convertida na Lei n.º 11.941, de 2009, a retroatividade benigna deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos geradores, com a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996.

Assim, tendo em vista que, em se tratando de lançamento de obrigação principal em conjunto com a infração pela falta de informações de fatos geradores em GFIP, o que se deve fazer é a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos geradores, com a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, tal qual defendido pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional em sua peça recursal.

Por essa razão, o Recurso Especial da Fazenda Nacional deve ser provido.

Conclusão

Por todo o exposto, conheço do Recurso Especial do contribuinte e, no mérito, dou-lhe provimento, para reconhecer a decadência para as competências até 10/2006, inclusive; e conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e, no mérito, dou-lhe provimento, para que a retroatividade benigna seja aplicada em conformidade com a Súmula CARF n.º 119.

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho