Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 15889.000245/2010-46

Processo nº	15889.000245/2010-46
Recurso	Especial do Procurador
Acórdão nº	**9202-008.411 – CSRF / 2ª Turma**
Sessão de	16 de dezembro de 2019
Recorrente	FAZENDA NACIONAL
Interessado	COSAN S/A

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/11/2006 a 31/12/2009

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL. PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE. CONHECIMENTO.

No que tange à retroatividade benigna das multas previdenciárias, a similitude fática entre os acórdãos recorrido e paradigma caracteriza-se pela constatação de que, em ambos os casos, tratou-se de exigência de penalidades por descumprimento de obrigações principais e acessórias, apuradas no mesmo procedimento fiscal, independentemente de ditas multas serem exigidas por meio de um mesmo processo ou de processos distintos. Atendidos os pressupostos regimentais, o Recurso Especial deve ser conhecido.

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES PRINCIPAL E ACESSÓRIA. PENALIDADES. RETROATIVIDADE BENIGNA.

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° 449, de 2008, convertida na Lei n° 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° 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 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 Paula Fernandes, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Cecília Lustosa da Cruz,

Mauricio Nogueira Righetti, João Victor Ribeiro Aldinucci, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de ação fiscal que originou os seguintes procedimentos:

PROCESSO	**DEBCAD**	**FASE**
15889.00243/2010-57	37.297.980-7 (Honorários Diretores – contabilidade)	Acórdão 2401-003.398 (processo arquivado)
15889.00245/2010-46	**37.297.981-5 (Honorários Diretores – pl. de ações)**	**Recurso Especial**
15889.00246/2010-91	37.297.982-3 (Obra Const. Civil – Patronal)	Dívida Ativa
15889.00247/2010-35	37.297.983-1 (Obra Const. Civil – Segurados)	Dívida Ativa
15889.00248/2010-80	37.297.984-0 (Obra Const. Civil – Terceiros)	Dívida Ativa
15889.00249/2010-24	37.297.985-8 (Serv. Prestados - Patronal)	Parcelamento
15889.00250/2010-59	37.297.986-6 (Serv. Prestados - Segurados)	Parcelamento
15889.00251/2010-01	37.297.987-4 (Serv. Prestados - Terceiros)	Parcelamento
15889.00252/2010-48	37.297.988-2 (Revenda Mercad. - Patronal)	Parcelamento
15889.00253/2010-92	37.297.989-0 (Revenda Mercad. - Terceiros)	Parcelamento
15889.00254/2010-37	37.297.990-4 (Exportação - Patronal)	Ação Judicial
15889.00255/2010-81	37.297.991-2 (Exportação - Terceiros)	Ação Judicial
15889.00256/2010-26	37.297.992-0 (Obrig. Acessória / AI-68)	Ac. 9202-008.066 (REsp do Contribuinte negado)
15889.00257/2010-71	37.297.993-9 (Obrig. Acessória / AI-59)	Recurso Voluntário

O presente processo trata **Debcad 37.297.981-5**, relativo a Obrigação Principal referente às Contribuições Previdenciárias correspondentes à parte da empresa incidentes sobre remuneração originárias de operações de "Plano de Opção de Compra de Ações pelos executivos elegíveis da Companhia (*stock options*), relativas às competências 11/2006, 11/2007, 12/2007, 03/2009, 07/2009, 10/2009 e 12/2009, conforme Relatório Fiscal de fls. 181 a 197.

Em sessão plenária de 20/06/2013, foi julgado o Recurso Voluntário, prolatando-se o Acórdão nº 2301-003.597 (fls. 455 a 484), assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/11/2006 a 31/12/2009

> NORMAS GERAIS. RECURSO VOLUNTÁRIO. CONHECIMENTO. ANÁLISE. ALEGAÇÃO APÓS O RECURSO.
>
> A legislação determina que considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.
>
> No presente caso, a matéria em questão foi apresentada após o recurso e não demonstra que o lançamento foi contrário à verdade material ou possua grande margem de dúvida, motivo para seu não conhecimento.
>
> CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. PARCELA INTEGRANTE. REMUNERAÇÃO. STOCK OPTIONS. INTEGRAÇÃO.
>
> Salário de Contribuição, para o contribuinte individual, é a remuneração auferida em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por conta própria, durante o mês.
>
> No presente caso a concessão de "*stock options*" aos segurados contribuintes individuais a serviço do sujeito passivo devem integrar o salário de contribuição, pois foram concedidos pelo trabalho do segurado, integraram-se ao patrimônio do segurado e não podem ser conceituados como oriundos de negócio mercantil, pois ausente risco.
>
> MULTA. RETROATIVIDADE
>
> Incide na espécie a retroatividade prevista na alínea "c", do inciso II, do artigo 106, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional, devendo ser a multa lançada na presente autuação calculada nos termos do artigo 35 caput da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009.

A decisão foi assim registrada:

> Acordam os membros do colegiado: I) Por voto de qualidade: a) em não conhecer da preliminar apresentada por memoriais, após a apresentação de recurso voluntário, nos termos do voto do Redator. Vencidos os Conselheiros Mauro José Silva, Adriano Gonzáles Silvério e Damião Cordeiro de Moraes, que votaram em conhecer da questão; b) em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do Redator. Vencidos os Conselheiros Manoel Coelho Arruda Júnior, Adriano Gonzáles Silvério e Damião Cordeiro de Moraes, que votaram em dar provimento ao recurso; II) Por maioria de votos: a) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, até 11/2008, para que seja aplicada a multa prevista no Art. 61, da Lei nº 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. Redator: Marcelo Oliveira. Declaração de voto: Mauro José Silva. Sustentação oral: André Ricardo L. Silva. OAB: 156.827/SP (sujeito passivo) e Raquel Godoy (Procuradoria Geral da Fazenda Nacional).

O processo foi encaminhado à PGFN em 20/10/2014 (Despacho de Encaminhamento de fls. 490) e, em 07/11/2014, foi interposto o Recurso Especial de fls. 491 a 499 (Despacho de Encaminhamento de fls. 500), com fundamento no artigo 67, do Anexo II, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 2009, vigente à época.

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, para rediscussão da matéria **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**, conforme despacho de 18/11/2014 (fls. 532 a 534).

Em seu apelo, a Fazenda Nacional pede que, relativamente aos fatos geradores ocorridos até 30/11/2008, se verifique, na execução do julgado, qual a norma mais benéfica: **a)** somatório das multas aplicadas por descumprimento de obrigação principal, nos moldes do art. 35, da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009, e das aplicadas pelo descumprimento de obrigações acessórias, nos moldes dos §§ 4º, 5º e 6º, do art. 32, da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009; ou **b)** multa aplicada de ofício, nos termos do art. 35-A, da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009.

Ao final, a Fazenda Nacional requer seja dado provimento ao Recurso Especial, para que seja reformado o acórdão recorrido.

Antes mesmo de ser cientificada formalmente do Acórdão de Recurso Voluntário, do Recurso Especial da Fazenda Nacional e do despacho que lhe deu seguimento, a Contribuinte opôs, em 17/11/2014, os Embargos de Declaração de fls. 503 a 509 (Termo de Solicitação de Juntada de fls. 502), que foram rejeitados conforme despacho de 15/06/2015 (fls. 558 a 564), e ofereceu, em 28/11/2014, as Contrarrazões de fls. 523 a 530 (Termo de Solicitação de Juntada de fls. 522).

Em sede de Contrarrazões, foram apresentados os seguintes argumentos:

Da Admissibilidade do Recurso Especial da Fazenda Nacional

- o acórdão paradigma não tratou de fatos similares àqueles debatidos no recorrido, visto que enquanto no recorrido houve a cobrança da penalidade pelo atraso no pagamento da Contribuição Previdenciária e a penalidade por descumprimento de obrigação acessória em um mesmo lançamento fiscal, no paradigma houve dois lançamentos, um para a cobrança da contribuição e outra para a imposição de multa por descumprimento de obrigação acessória.

Da aplicação da multa mais benéfica

- somente com a introdução do art. 35-A pela Medida Provisória nº 449, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, é que passou a existir a previsão legal de imposição de "multa de ofício" em relação às Contribuições Previdenciárias, referidas no art. 35, da Lei nº 8.212, de 1991, até então inexistente;

- considerando que o lançamento fiscal deve se reportar à data da ocorrência do fato gerador (CTN, art. 144), conclui-se que aos fatos geradores ocorridos até a edição da MP 449 (04/12/2008) submetiam-se apenas à imposição de multa de mora, conforme art. 35, da Lei nº 8.212, de 1991, na redação anterior à MP 449, de 2008;

- nessa linha de entendimento, considerando que o art. 35, da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação veiculada pela Lei nº 11.941, de 2009, passou a determinar a aplicação do art. 61, da Lei nº 9.430, de 1996, aos débitos previdenciários, que prevê a imposição de multa no percentual de 20%, este é o limite a ser observado, para fins da análise da retroatividade benigna, na forma do art. 106, II, "a", do CTN (Código Tributário Nacional);

- para correta aplicação da regra da retroatividade benéfica, as multas em questão devem ser comparadas de forma individual (uma a uma) e não de forma aglutinada, pois cada

uma dessas multas se refere a uma infração distinta, não havendo qualquer norma legal que permita a comparação consolidada das multas, já que essas infrações não se confundem nem se compensam entre si;

- assim, afigura-se ilegal a pretensão de se comparar a imposição de multa de mora à imposição de multa de ofício introduzida em momento posterior, ainda que a aplicação daquela multa de mora tenha se dado no âmbito de lançamento fiscal;

- portanto, a multa de mora por descumprimento de obrigação principal da nova sistemática deve ser comparada com multa de mora por descumprimento de obrigação principal da sistemática anterior, do que resulta a necessidade de limitar a 20% a penalidade aplicada no lançamento fiscal, tal como legitimamente reconhecido no acórdão recorrido.

Ao final, a Contribuinte pede que não seja conhecido o Recurso Especial da Fazenda Nacional, e, caso assim não se entenda, que lhe seja negado provimento.

Cientificada da rejeição dos Embargos em 1º/10/2015 (Termo de Ciência por Abertura de Mensagem de fls. 569), a Contribuinte, em 14/10/2015, interpôs o Recurso Especial de fls. 572 a 839, com base no artigo 67, do Anexo II, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 2009, vigente à época.

Ao Recurso Especial da Contribuinte foi negado seguimento, conforme despacho de 28/02/2016 (fls. 843 a 849), o que foi confirmado pelo Despacho de Reexame de fls. 850 a 851.

Cientificada do Despacho de Admissibilidade de seu Recurso Especial e do respectivo Despacho de Reexame em 06/07/2016 (Termo de Ciência por Abertura de Mensagem de fls. 857), a Contribuinte, em 08/07/2016 (Termo de Solicitação de Juntada de fls. 858), apresentou o requerimento de fls. 859 a 885, pleiteando a revisão do exame de admissibilidade, o que não foi acolhido, conforme o Despacho em Requerimento de fls. 1.005 a 1.009.

Em 19/07/2016 (Termo de Solicitação de Juntada de fls. 937), a Contribuinte ofereceu novamente Contrarrazões, reiterando os termos das já oferecidas em 28/11/2014.

Voto

Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo - Relatora

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo, restando perquirir se atende aos demais pressupostos de admissibilidade.

O presente processo trata do **Debcad 37.297.981-5**, relativo a Obrigação Principal, referente às Contribuições Previdenciárias correspondentes à parte da empresa incidentes sobre remunerações originárias de Plano de Opção de Compra de Ações pelos executivos elegíveis da empresa (*Stock Options*), relativas às competências 11/2006, 11/2007, 12/2007, 03/2009, 07/2009, 10/2009 e 12/2009, conforme Relatório Fiscal de fls. 181 a 197.

O apelo visa rediscutir, **relativamente ao período de apuração anterior a 30/11/2008, 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.**

Em sede de Contrarrazões, oferecidas tempestivamente, a Contribuinte pede o não conhecimento do apelo, alegando que o acórdão paradigma não se prestaria a demonstrar a divergência, uma vez que não haveria similitude em relação ao acórdão recorrido.

Nesse passo, esclareça-se que tanto o acórdão recorrido como o paradigma tratam de aplicação das multas previdenciárias, relativas a obrigações principal e acessória, decorrentes de um mesmo procedimento fiscal, sendo irrelevante se as exigências são formalizadas no mesmo processo ou em processos distintos. Com efeito, no item 23 do Relatório Fiscal, às fls. 192/193, constam todas as exigências resultantes daquele procedimento fiscal, e dentre elas figura a multa por descumprimento de obrigação acessória (AI-68, Debcad 37.297.992-0).

Assim, presente a similitude fática, a legislação que cada um dos acórdãos aplica é exatamente a divergência arguida: enquanto no acórdão recorrido a retroatividade benigna, até a competência 11/2008, foi aplicada com base no art. 61, da Lei nº 9.430, de 1996, caso este seja mais benéfico, no paradigma determinou-se e comparação entre o somatório das duas multas anteriores (art. 35, II, e 32, § 5º, da norma revogada) e a multa do art. 35-A, da MP 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009.

Diante do exposto, conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e passo a examinar-lhe o mérito.

Tratando-se de exigência, no mesmo procedimento fiscal, de multa por descumprimento de obrigação principal, bem como multa por descumprimento de obrigação acessória por falta de declaração em GFIP, a retroatividade benigna deve ser aplicada em conformidade com a **Portaria Conjunta RFB/PGFN nº 14, de 2009**, e a **Súmula CARF nº 119**:

> "Súmula CARF nº 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° 449, de 2008, convertida na Lei n° 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° 9.430, de 1996."

Destarte, até a competência 11/2008, a retroatividade benigna deve ser aplicada em conformidade com a Súmula CARF nº 119. Quanto aos períodos posteriores, obviamente que não há que se falar em retroatividade de lei, eis que os fatos geradores já são contemporâneos às alterações promovidas pela nova legislação.

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

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo