



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19740.720201/2009-38
Recurso Voluntário
Acórdão nº **2201-008.780 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 11 de maio de 2021
Recorrente SUL AMERICA CAPITALIZACAO S/A - SULACAP
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/03/2005 a 31/12/2005

MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL E ACESSÓRIA. APLICAÇÃO DA MULTA MAIS FAVORÁVEL. RETROATIVIDADE BENIGNA. SÚMULA CARF Nº 119.

Na aplicação da retroatividade benigna, quando há o descumprimento de obrigação principal e de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, exigidas em lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449/2008, 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 9.430/96 para os casos de lançamento de ofício. Neste sentido, a autoridade preparadora deve aplicar, no que for cabível, as disposições constantes dos artigos 476 e 476-A da Instrução Normativa RFB nº 971/09.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Debora Fofano dos Santos, Douglas Kakazu Kushiya, Francisco Nogueira Guarita, Fernando Gomes Favacho, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente). Ausente o conselheiro Daniel Melo Mendes Bezerra.

Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário de fls. 196/200 (PDF págs. 189/193), interposto contra decisão da DRJ no Rio de Janeiro I/RJ de fls. 177 /184 (PDF 170/177), a qual julgou procedente o lançamento por descumprimento de obrigação acessória (deixar de informar em GFIP todos os fatos geradores das contribuições – CFL 68), conforme descrito no auto de infração DEBCAD 37.179.609-1, de fls. 02/07, lavrado em 03/11/2009, referente à competência 03/2005, com ciência da RECORRENTE em 09/11/2009, conforme assinatura no próprio auto de infração (fl. 02).

O crédito tributário objeto do presente processo administrativo foi aplicado com base no art. 32, inciso IV e §5º da Lei nº 8.212/1991, combinado com o art. 225, IV, §4º do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999, no valor histórico de R\$ 26.583,60.

Dispõe o relatório fiscal da infração (fl. 06) que a empresa omitiu fatos geradores de contribuições previdenciárias em GFIP, deixando de declarar, nos meses de dezembro de 2004 e março de 2005, os valores pagos aos Diretores da companhia a título de “contribuição livre” em plano de previdência complementar privada.

De acordo com o Relatório Fiscal da Aplicação da Multa (fl. 07), tendo em vista que a RECORRENTE tinha entre 500 a 1000 segurados nas competências fiscalizadas, o valor limite da multa correspondeu ao valor mínimo legal majorado em 20 vezes, conforme tabela prevista no art. 32, §4º, da Lei nº 8.212/91.

Além disto, foi feita a comparação da retroatividade benigna, tendo a fiscalização constatado que as multas com base na redação anterior às modificações introduzidas pela Medida Provisória nº 449/2008 eram mais benéficas para a RECORRENTE apenas em relação à competência 03/2005 (para a competência 12/2004 foi aplicada a multa de ofício de 75% introduzida pela MP 449/2008).

Impugnação

A RECORRENTE apresentou sua Impugnação de fls. 167/172 (PDF págs. 160/165) em 09/12/2009. Ante a clareza e precisão didática do resumo da Impugnação elaborada pela DRJ no Rio de Janeiro I/RJ, adota-se, *ipsis litteris*, tal trecho para compor parte do presente relatório:

DA IMPUGNAÇÃO

5. Intimado pessoalmente, em 09/11/2009, conforme se pode verificar à fl.02, a empresa interpôs defesa protocolada em 09/12/2009, fls. 166 a 173.
6. A peça impugnatória concentra-se nas fls. 166 a 171, tendo sido assinada pelos advogados da empresa, cuja identificação OAB encontra-se juntada à fl. 173.
7. Inicialmente, afirma a tempestividade da impugnação apresentada, e a seguir adentra no mérito informando que:

7.1. O auto de infração em referência decorre do fato de ter a Impugnante apresentado GFIP com dados incompletos, uma vez que não incluiu parcelas pagas a título de previdência complementar pagas a seus diretores;

7.2. Que a não inclusão dessas parcelas na base de cálculo das contribuições sociais gerou, além do presente auto de infração, o auto de infração DEBCAD N° 37.252.063-4 (cobrança dos valores não recolhidos, sobre os quais incidiram os acréscimos previstos em Lei) e o auto de infração DEBCAD n° 37.179.606-7 (multa por deixar a empresa de informar tais parcelas em suas folhas de pagamento);

7.3. Acontece que a multa prevista no art. 35-A da Lei n° 8.212/91, na redação dada pela Lei n° 11.941/2009 trata da cobrança da multa de ofício, qual seja, a aplicada no DEBCAD 37.252.063-4;

7.4. Na presente autuação a multa cabível é a prevista pelo art. 32-A da Lei n° 8.212/91, na redação dada pela Lei n° 11.941/2009, pois trata-se de GFIP com omissão de contribuições previdenciárias, eis que a empresa entendia que estas não faziam parte do conceito de salário de contribuição.

8. Por fim, solicita a anulação da presente autuação, determinando-se seu recálculo pelo art. 32-A da Lei n° 8.212/91, na redação dada pela Lei n° 11.941/2009.

Da Decisão da DRJ

Quando da apreciação do caso, a DRJ no Rio de Janeiro I/RJ julgou procedente o lançamento, conforme ementa abaixo 177/184 (PDF págs. 170/177):

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/03/2005 a 31/03/2005

Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social GFIP.

A apresentação da GFIP 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 4º, do artigo 32 da Lei 8.212/1991.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do Recurso Voluntário

A RECORRENTE, devidamente intimada da decisão da DRJ em 21/11/2013, conforme AR de fls. 192/193 (PDF págs. 185/186), apresentou o recurso voluntário de fls. 196/200 (PDF págs. 189/193) em 19/12/2013.

Em suas razões, reiterou os argumentos da Impugnação e discorre reiteradamente acerca da falta de fundamentação no acórdão recorrido, com relação à aplicação de multa mais benéfica.

Este recurso voluntário compôs lote sorteado para este relator em Sessão Pública.

Despacho de Saneamento

Em 30/10/2020, este Conselheiro Relator proferiu o Despacho de Saneamento de fls. 212/213 (PDF págs. 205/206) para que a unidade responsável verificasse a situação dos processos que tinham por objeto o lançamento de obrigações principais originadas na mesma fiscalização que o presente lançamento de multa CFL 68, uma vez que esta é um reflexo do lançamento de obrigações principais.

Em 30/12/2020, o especialista responsável proferiu o despacho de devolução de fl. 215 (PDF pág. 208) informando que o “*Contribuinte apresentou requerimento de Desistência Total e Aderiu ao parcelamento especial, tacitamente anuindo com a procedência do lançamento da obrigação principal*” objeto da NFLD 37.252.063-4.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos legais, razões por que dele conheço.

MÉRITO

Da correta aplicação da multa ao caso concreto

De início, destaca-se que a presente multa parcelas remuneratórias não declaradas em GFIP e que foram objeto da NFLD 37.252.063-4, conforme dispõem os relatórios de fls. 06/07. Desta feita, a RECORRENTE reconheceu, tacitamente, que deixou de informar em GFIP todos os fatos geradores das contribuições previdenciárias, uma vez que incluiu os débitos objeto da NFLD 37.252.063-4 em programa de parcelamento especial, conforme dispõe o Despacho de fl. 215 (PDF pág. 208).

Assim, não há qualquer dúvida acerca da ocorrência do “fato gerador” da presente multa.

Em seu recurso, a contribuinte discute, exclusivamente, qual seria o correto fundamento legal aplicado para a penalidade, em decorrência da existência de possível retroatividade benigna ante as alterações promovidas pela Lei nº 11.941/2009. Afirmou, em síntese, que a multa aplicada não deveria ser a da antiga redação do art. 32, §5º, da Lei nº

8.212/91, mas sim a do art. 32-A da mesma lei (dispositivo trazido pela Lei n.º 11.941/2009), pois esta última seria a mais benéfica à contribuinte em comparação às demais multas.

Contudo, não assiste razão à RECORRENTE.

Primeiramente, importante tecer alguns esclarecimentos sobre as multas aplicadas aos lançamentos de contribuições previdenciárias, antes e após a MP 449/2008 (convertida na Lei n.º 11.941/2009).

Nos termos do art. 106 do CTN, se aplica a retroação benéfica das leis nos seguintes casos:

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.

A antiga redação do art. 35 da Lei n.º 8.212/91 (que previa a multa de mora de forma escalonada) foi substituída pela MP 449/2008. Assim, a multa de mora do art. 35 da Lei n.º 8.212/1991 passou a remeter para o art. 61 da Lei n.º 9.430/96, que somente trata de hipótese de pagamento das contribuições em atraso, porém sem o lançamento de ofício:

Lei n.º 8.212/91

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 n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Lei n.º 9.430/96

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Ou seja, a multa que passou a ser regida pelo art. 35 da Lei nº 8.212/1991 (nova redação) é a multa de mora decorrente do mero atraso no pagamento de débito já declarado/constituído pelo próprio contribuinte (art. 61 da Lei nº 9.430/96), sem envolver lançamento de ofício promovido pela autoridade fiscal.

Para os casos de lançamento de ofício (quando há lançamento de obrigação principal), a multa aplicada passou a ser aquela prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/96, no percentual de 75%, conforme disciplina o art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela MP 449/2008:

Lei nº 8.212/91

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.

Lei nº 9.430/96

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;

(...)

Ou seja, quando há o lançamento de ofício de obrigação principal, aplica-se a multa do art. 35-A, uma vez que a multa do novo art. 35 decorre do mero atraso no pagamento do débito já declarado/constituído.

No caso dos autos, por envolver lançamento de ofício de obrigação principal, afasta-se, de pronto, a aplicação do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 (com redação após MP 449/2008).

Importante mencionar que, nos casos de lançamento de ofício antes da MP 449/2008, eram aplicadas ao contribuinte a multa de mora do art. 35 da Lei nº 8.212/91 (antiga redação) mais a multa pela não inclusão em GFIP de todos os fatos geradores das contribuições previdenciárias, nos termos do art. 32, §5º, da mesma Lei nº 8.212/91 (também revogada pela MP 449/2008). Atualmente, ambas foram substituídas unicamente pela multa do art. 35-A.

É válido mencionar tal fato a fim de deixar claro ao contribuinte que a verificação da retroatividade benigna (no caso de haver lançamento de obrigação principal) enseja a comparação das seguintes penalidades:

- a nova multa de 75% sobre o valor do principal devido (nos termos do art. 35-A da Lei nº 8.212/91);

- a multa de mora da antiga redação do art. 35 da Lei nº 8.212/91 sobre o valor do principal devido + a multa pela não inclusão em GFIP de todos os fatos geradores das contribuições previdenciárias, conforme antiga redação do art. 32, §5º, da Lei nº 8.212/91.

O menor valor de penalidade dentre as duas hipóteses acima citadas é o que deve prevalecer para ser cobrado do contribuinte.

Tal procedimento é, inclusive, objeto da Súmula CARF nº 119, abaixo transcrita:

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 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. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Em consulta ao relatório fiscal de fl. 07, verifica-se que este foi justamente o procedimento realizado pela fiscalização, uma vez que havia lançamento de crédito tributário de obrigação principal (NFLD 37.252.063-4). Veja-se:

Comp.	Penalidade anterior Multa de Mora 24% (*)	Multa CFL 68 Total	Penalidade Atual Multa de Ofício 75% (*)	Multa Benéfica
12/2004	8.062,41	26.583,60 34.646,01	25.195,02	Atual
03/2005	23.784,96	26.583,60 50.368,56	74.327,99	Anterior

(*) as contribuições não recolhidas, base para o cálculo das multas, montam 33.593,36 em dezembro de 2004 e 99.103,99 em março de 2008, conforme demonstrado no anexo Discriminativo de Débito do AI 37.252.063-4.

Do quadro comparativo acima, é possível constatar que apenas foi aplicada a presente multa (CLF 68) na competência de 03/2005, posto que a soma da antiga multa de mora + a multa CLF 68 era menor do que a aplicação da atual multa de ofício de 75% (a multa de mora foi cobrada na NFLD 37.252.063-4).

Para a competência 12/2004, foi feita a mesma comparação e concluiu-se que a penalidade mais benéfica era a nova multa de 75% (cobrada na NFLD 37.252.063-4), razão pela qual ela foi aplicada em substituição à multa de mora (antiga redação do art. 35) e à multa CFL 68 (art. 32, §5º).

Assim, não houve qualquer erro na análise da retroatividade benigna pela autoridade fiscal.

O pleito da contribuinte, para que a comparação seja realizada com a penalidade prevista no art. 32-A, da Lei nº 8.212/91 (também incluída pela MP 449/2008) não merece prosperar pois a multa prevista no referido dispositivo é somente aplicada no caso de lançamento isolado da penalidade, ou seja sem o lançamento do crédito tributário de obrigação principal.

Em outras palavras, quando há somente o lançamento da multa pelo descumprimento de obrigação acessória (sem a cobrança do crédito tributário da obrigação principal), a comparação se dá entre:

- a nova multa do art. 32-A da Lei n.º 8.212/91; e
- a multa pela não inclusão em GFIP de todos os fatos geradores das contribuições previdenciárias, conforme antiga redação do art. 32, §5º, da Lei n.º 8.212/91.

Esta comparação está em conformidade com o que determina o art. 476-A da Instrução Normativa RFB n.º 971/2009:

Art. 476-A. No caso de lançamento de ofício relativo a fatos geradores ocorridos:

I - até 30 de novembro de 2008, deverá ser aplicada a penalidade mais benéfica conforme disposto na alínea "c" do inciso II do art. 106 da Lei n.º 5.172, de 1966 (CTN), cuja análise será realizada pela comparação entre os seguintes valores:

a) somatório das multas aplicadas por descumprimento de obrigação principal, nos moldes do art. 35 da Lei n.º 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei n.º 11.941, de 2009, e das aplicadas pelo descumprimento de obrigações acessórias, nos moldes dos §§ 4º, 5º e 6º do art. 32 da Lei n.º 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei n.º 11.941, de 2009; e

b) multa aplicada de ofício nos termos do art. 35-A da Lei n.º 8.212, de 1991, acrescido pela Lei n.º 11.941, de 2009.

II - a partir de 1º de dezembro de 2008, aplicam-se as multas previstas no art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996.

§ 1º Caso as multas previstas nos §§ 4º, 5º e 6º 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 Para definição do multiplicador a que se refere a alínea "a" do inciso I, e de apuração do limite previsto nas alíneas "b" e "c" do inciso I do caput, serão considerados, por competência, todos os segurados a serviço da empresa, ou seja, todos os empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais verificados em procedimento fiscal, declarados ou não em GFIP.

Contudo, a situação acima destacada não é a que ocorreu no caso concreto, em que houve o lançamento de obrigações principais (NFLD 37.252.063-4).

Assim, por não haver qualquer erro na comparação das penalidades em razão da retroatividade benigna, nego provimento ao recurso voluntário.

Por fim, atesto que, no momento da sustentação oral, a representante da contribuinte trouxe, da tribuna, o pedido de anulação da decisão de DRJ. No entanto, entendo que o mesmo não merece prosperar, pois a decisão da DRJ se debruçou, sim, sobre a aplicação da multa e a comparação de qual seria a mais benéfica ao contribuinte após a MP 449/2008, conforme fls. 180/183 (PDF págs. 173/176).

Assim como feito no presente acórdão, a DRJ expôs toda a mudança de normas a respeito da aplicação da multa e forma correta da comparação entre elas para se averiguar qual a mais benéfica ao contribuinte. Na ocasião, ao final de suas conclusões, afirmou o seguinte:

20.2. A legislação que o contribuinte requer que seja aplicada para a apuração deste auto-de-infração (art. 32-A da Lei n.º 8.212/91) não é aplicável à hipótese de concomitante falta de recolhimento e falta de declaração em GFIP das contribuições devidas, conforme demonstrado.

Ou seja, exatamente como exposto no presente voto, a comparação com a penalidade do art. 32-A da Lei n.º 8.212/91 ocorre somente quando há a aplicação da multa do antigo art. 32, §5º, da Lei n.º 8.212/91 de forma isolada, e não de forma concomitante (falta de recolhimento e falta de declaração em GFIP), como ocorreu no caso concreto.

Sendo assim, não há que se falar em omissão na decisão de primeira instância.

CONCLUSÃO

Em razão do exposto, voto por **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso voluntário, nos termos das razões acima expostas.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim