



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 35464.004721/2006-10
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-009.618 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 24 de junho de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado PEPSICO DO BRASIL LTDA

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/11/2006 a 30/11/2006

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. 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 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 e, no mérito, em dar-lhe provimento parcial para que a retroatividade benigna seja aplicada em conformidade com a Súmula CARF nº 119, a partir da competência 12/2000.

(documento assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo – Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Ana Cecília Lustosa da Cruz - Relatora

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, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional contra o Acórdão n.º 2301-005.537, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 2ª Seção

de Julgamento do CARF em 8 de agosto de 2018, no qual restou consignado o seguinte trecho da ementa, fls. 311:

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

A ausência de apresentação da GFIP, bem como a sua entrega com atraso, com incorreções ou omissões, constitui violação à obrigação acessória prevista no artigo 32, inciso IV, da Lei nº 8.212/91 e sujeita o infrator à multa prevista na legislação previdenciária. Com o advento da Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, a penalidade para tal infração, que até então constava do §5º, do artigo 32, da Lei nº 8.212/91, passou a estar prevista no art. 32 ou 32-A da Lei 8.212, de 1991, exigindo-se a mais benéfica, o qual é aplicável, por força da retroatividade benigna do artigo 106, inciso II, alínea "c", do Código Tributário Nacional.

No que se refere ao Recurso Especial, fls. 320 e seguintes, houve sua admissão, por meio do Despacho de fls. 330 e seguintes, para rediscutir as seguintes matérias: **aplicação da legislação mais benéfica na apuração da multa pelo descumprimento da obrigação acessória.**

Em seu **recurso, aduz a Procuradoria**, em síntese, que:

- a) constata-se que antes das inovações da MP nº 449/2008, atualmente convertida na Lei nº 11.941/2009, o lançamento do principal era realizado separadamente, em NFLD, incidindo a multa de mora prevista no artigo 35, II da Lei nº 8.212/91, além da lavratura do auto de infração, com base no artigo 32 da Lei nº 8.212/91 (multa isolada);
- b) com o advento da MP nº 449/2008, instituiu-se uma nova sistemática de constituição dos créditos tributários, o que torna essencial a análise de pelo menos dois dispositivos: artigo 32-A e artigo 35-A, ambos da Lei nº 8.212/91;
- c) o atual regramento não criou maiores inovações aos preceitos do antigo art. 32 da Lei nº 8.212/91, exceto no que tange ao percentual máximo da multa que, agora, passou a ser de 20% (vinte por cento). Assim, a infração antes penalizada por meio do art. 32, passou a ser enquadrada no art. 32-A, com a multa reduzida;
- d) art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96 abarca duas condutas: o descumprimento da obrigação principal (totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento) e também o descumprimento da obrigação acessória (falta de declaração ou declaração inexata);
- e) tem-se que, a única forma de harmonizar a aplicação dos artigos citados é considerar que o lançamento da multa isolada prevista no artigo 32-A da Lei nº 8.212/91 ocorrerá quando houver tão-somente o descumprimento da obrigação acessória, ou seja, as contribuições destinadas a Seguridade Social foram devidamente recolhidas;
- f) toda vez que houver o lançamento da obrigação principal, além do descumprimento da obrigação acessória, a multa lançada será única, qual seja, a prevista no artigo 35-A da Lei nº 8.212/91;
- g) houve lançamento de contribuições sociais em decorrência da atividade de fiscalização que deu origem ao presente feito. Logo, de acordo com a nova sistemática, o dispositivo legal a ser aplicado seria o artigo 35-A da Lei nº 8.212/91, com a multa prevista no lançamento de ofício (artigo 44 da Lei nº 9.430/96);
- h) deve ser feita a comparação entre os seguintes valores para aferição da multa mais benéfica ao sujeito passivo: i) 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 ii) 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.

Intimado, o Sujeito Passivo apresentou Contrarrazões, como se observa das fls. 340 e seguintes, sustentando, em suma:

- a) a situação fática que deu origem ao acórdão oferecido como paradigma pela Recorrente é diferente da situação objeto deste processo administrativo, razão pela qual não houve a demonstração de divergência de interpretação quanto aos arts. 32 e 32-A da Lei 8.212/1991;
- b) a situação verificada no auto de infração aqui tratado é exatamente aquela descrita no art. 32, IV, da Lei 8212/1991, motivo pelo qual – por se tratar de uma penalidade específica prevista nessa lei – deve ser aplicada à recorrida a multa estabelecida no art. 32-A;
- c) em razão da falta de similitude fática entre o acórdão paradigma e o objeto do recurso especial em questão, deve-lhe ser negado seguimento;
- d) a multa que deve ser aplicada à Recorrida, em razão da falta de informação em GFIP de prêmios pagos a empregados, em campanha de incentivo, é a prevista no art. 32-A da Lei 8.212/1991 – que não tem qualquer vinculação a tributo eventualmente não pago e nem declarado –, pois essa é a multa específica que se aplica ao contribuinte que deixar de apresentar declaração à fiscalização de dados relacionados a fatos geradores, base de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária, ou apresentar tal declaração à fiscalização de dados relacionados a fatos geradores, base de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária, ou apresentar tal declaração com incorreções ou omissões.

É o relatório.

Voto

Conselheira Ana Cecília Lustosa da Cruz, Relatora.

1. Do conhecimento

Alega a Recorrida a impossibilidade de conhecimento do recurso, essencialmente, em razão da ausência de similitude fática entre o acórdão recorrido e o acórdão paradigma.

Para o fim de avaliar a divergência jurisprudencial suscitada pela Recorrente, faz-se oportuna a comparação entre os julgados, como segue:

ACÓRDÃO RECORRIDO	ACÓRDÃO PARADIGMA n.º 9202-002.193
A multa no presente caso no valor de R\$ R\$ 1.416.785,82 (um milhão, quatrocentos e dezesseis mil, setecentos e oitenta e cinco reais e oitenta e dois centavos) é acessória ao débito proveniente do crédito tributário principal, que diz respeito ao não recolhimento das contribuições previdenciárias dos prêmios pagos aos empregados pela superação de metas e de vendas, sendo tais prêmios considerados salário <i>in natura</i> pela autoridade fiscal. Portanto, conforme observado nos autos, a multa, que versa o presente processo somente foi imputada à contribuinte por conta da ação de não realizar o correto preenchimento da GFIP, observando os fatos geradores,	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

nos termos da legislação válida para a época: Lei n. 8.212, de 24.07.91, art. 32, parágrafo 5, acrescentados pela Lei n. 9.528, de 10.12.97 e Regulamento da Previdência Social RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048, de 06.05.99, nos artigos 284, II; art. 292, I e art. 373.

Há informação nos autos de que a NFLD conexas DEBCAD 37.052.7100, que diz respeito ao lançamento do crédito tributário principal referente ao não recolhimento das contribuições previdenciárias do salário indireto, já se encontra julgada por este Conselho, autos 35464.004558/200695 (fls. 228 e ss).

O cerne do presente processo é analisar se a multa imposta pelo descumprimento legal no preenchimento da GFIP é devida ou não; e, caso devida, se o valor imputado na DRJ é correto, desnecessário aguardar o julgamento do lançamento do crédito principal, visto que apenas será sopesado se o lançamento da obrigação acessória e seu valor são devidos. (...).

Aplica-se o art. 32-A da Lei 8.212/1991, que teve redação inserida pela Lei nº 11.941/2009 ao invés do estipulado ao no Decreto 3.048/99 (RPS) por se tratar aquela de Lei mais específica, recente e benéfica ao contribuinte. Trata-se de retroatividade benigna, ante a superveniente legislação que estabelece novos critérios para apuração da multa, conforme já pacífico na Jurisprudência do CARF. (...).

Ante ao exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário para, **aplicar a retroatividade benigna no presente caso, ou seja, calcular a multa com base nos art. 32 ou 32-A da Lei 8.212, de 1991, exigindo-se a mais benéfica do Contribuinte.**

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.

Correta a aplicação da regra pertinente à de aplicação da multa mais benéfica, entre a vigente no momento da prática da conduta apenada e a atualmente disciplinada no art. 44, I da Lei no 9.430, de 1996, deduzidos os valores levantados a título de multa nas NFLDs correlatas.

Vê-se, pois, na sistemática revogada, a existência de multas diversas para fatos geradores igualmente distintos e autônomos: uma, prevista no art. 32, § 5º, que tem natureza de multa por descumprimento de obrigação acessória e, portanto, constituirá o próprio crédito tributário, não guardando vinculação com a obrigação principal de pagamento do tributo devido no prazo de lei; e a outra, consistente em penalidade pecuniária que decorre do não recolhimento do tributo devido dentro do respectivo vencimento, prevista no art. 35, II.

Entendo que na atual sistemática, nos casos de lançamento de ofício, têm-se uma única multa, prevista no art. 35-A da Lei 8.212, de 1991, que faz remissão expressa ao art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Ou seja, 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.

Deste modo, correta a aplicação da regra pertinente à de aplicação da multa mais benéfica, entre a vigente no momento da prática da conduta apenada e a atualmente disciplinada no art. 44, I da Lei no 9.430, de 1996,

	deduzidos os valores levantados a título de multa nas NFLDs correlatas
--	--

Da comparação entre as citadas decisões, extrai-se que ambas decorrem de lançamentos de obrigações acessórias (não apresentação da declaração ou apresentação de declaração inexata) e principais.

Cabe esclarecer que, não obstante as obrigações principais sejam distintas, para fins de conhecimento, a similitude fática é analisada sob a ótica da matéria sobre a qual se visa a reapreciação, qual seja a multa decorrente do descumprimento de obrigação acessória.

Assim, considerando a norma regente do tema, a existência de lançamento de obrigação principal, independente da rubrica, juntamente com a acessória (AI 68) é suficiente para a identificação da similitude fática entre os acórdãos transcritos alhures.

Portanto, demonstrada a semelhança dos fatos e adoção de posicionamentos distintos, resta comprovada a divergência jurisprudencial suscitada, uma vez que o acórdão recorrido, diante do lançamento de obrigação principal e do AI 68 aplicou a comparação entre o art. 32 e o art. 32-A da Lei 8.212/9, e, por outro lado, o paradigma, também diante de obrigação principal e do AI 68, aplicou o art. 35-A do mesmo diploma legal.

Em razão do exposto, voto em conhecer do recurso.

2. Do mérito

No que se refere à **aplicação da legislação mais benéfica na apuração da multa pelo descumprimento da obrigação acessória**, após reiteradas discussões sobre a matéria, o CARF sedimentou posicionamento que restou sumulado, nos seguintes termos:

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).**

Portanto, considerando os argumentos trazidos pela Recorrente, bem como as informações dispostas no relato fiscal, o presente caso concreto atrai a aplicação da **Súmula CARF n.º 119**, de observância obrigatória pelo Colegiado.

Diante do exposto, voto no sentido de conhecer do Recurso Especial e, no mérito, dar-lhe provimento parcial para que a retroatividade benigna seja aplicada em conformidade com a Súmula CARF .º 119, a partir da competência 12/2000.

(assinado digitalmente)

Ana Cecília Lustosa da Cruz.

Fl. 6 do Acórdão n.º 9202-009.618 - CSRF/2ª Turma
Processo nº 35464.004721/2006-10