



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

Processo n° 36624.014337/2006-16
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9202-007.486 – 2ª Turma
Sessão de 29 de janeiro de 2019
Matéria CSP - OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado RAIA DROGASIL S.A.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004

AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. OMISSÃO EM GFIP. PERÍODO ALCANÇADO PELA DECADÊNCIA QUINQUENAL. COMPETÊNCIA DEZEMBRO. SÚMULA CARF Nº 101.

Na hipótese de aplicação do art. 173, inciso I, do CTN, o termo inicial do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

APLICAÇÃO DE PENALIDADE. PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA. LEI Nº 8.212/1991, COM A REDAÇÃO DADA PELA MP 449/2008, CONVETIDA NA LEI Nº 11.941/2009. PORTARIA PGFN/RFB Nº 14 DE 04 DE DEZEMBRO DE 2009. SÚMULA CARF Nº 119

Na aferição acerca da aplicabilidade da retroatividade benigna, não basta a verificação da denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre dispositivos, percentuais e limites. É necessário, antes de tudo, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto que sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta.

O cálculo da penalidade deve ser efetuado em conformidade com a Súmula CARF nº 119, se mais benéfico para o sujeito passivo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo – Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira – Relatora

Participaram do presente julgamento os conselheiros Maria Helena Cotta Cardozo, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Luciana Matos Pereira Barbosa (suplente convocada), Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Paula Fernandes, Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Cecília Lustosa da Cruz e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri. Ausente a conselheira Patrícia da Silva, substituída pela conselheira Luciana Matos Pereira Barbosa.

Relatório

Trata-se de retorno de diligência – Resolução nº **9202-000.184** (fls. 283), resultado do julgamento do Recurso Especial da Fazenda Nacional na sessão plenária de 26/02/2018, com a seguinte decisão: *“Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do recurso em diligência à Unidade de Origem, para informar a situação da NFLD 37.014.665-4, com retorno dos autos à relatora, para prosseguimento.”*

No intuito de contextualizar o caso para reapreciação pelo Colegiado do Recurso Especial da Fazenda Nacional, transcrevo, na íntegra, o relatório da Resolução, de minha própria relatoria, meu voto, e complemento com o conteúdo da Informação Fiscal de fls., da DERAT/DICAT/ECOB/SP sobre os autos lavrados de obrigações principais conexos ao presente processo, conforme solicitado pela Resolução acima.

Meu relatório:

Trata-se de auto de infração, DEBCAD: 37.014.666-2, emitido em 30/10/2006, contra o contribuinte identificado acima, no valor de R\$ 243.505,68 (duzentos e quarenta e três mil, quinhentos e cinco reais e sessenta e oito centavos), por infringência ao artigo 32, inciso IV, §5º, da Lei 8.212/91, uma vez que a empresa apresentou GFIP – Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informação à Previdência Social, nas competências de 08/99 a 03/2003, com dados não correspondentes a todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias.

De acordo com o Relatório Fiscal, as omissões referem-se a prêmios pagos, por meio de cartões eletrônicos, a segurados empregados que prestaram serviços à Notificada nas 25 competências: 08/1999, 12/1999, 01/2000, 02/2000, 03/2000, 12/2000, 02/2001, 04/2001, 12/2001, 01/2002, 03/2002, 08/2002, 02/2003 e 03/2003. Tais remunerações foram apuradas pelo confronto dos valores nominais das Notas Fiscais de serviços emitidas pela empresa Incentive House S/A, CNPJ nº 00.416.126/000141, com os correspondentes registros contábeis efetivados na "Conta-Corrente nº 4.11.29.01.00020 Propaganda e Publicidade: Matriz Outros meios".

Ainda de acordo com o Relatório Fiscal, a multa aplicada foi a prevista no artigo 32, inciso IV, § 5º, da Lei 8.212/91, combinado com o artigo 284, inciso II, do RPS – Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048/99, no valor de R\$ 243.505,68 (duzentos e quarenta e três mil, quinhentos e cinco reais e sessenta e oito centavos), correspondente a 100% (cem por cento) do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada, por competência, a um

multiplicador, obtido em função do número de empregados da empresa, sobre o valor mínimo previsto no art. 92. O cálculo da multa encontra-se detalhado nos anexos de fls. 05/07.

A autuada apresentou impugnação, tendo a Secretaria da Receita Previdenciária/Delegacia em São Paulo Oeste julgado a autuação procedente, mantendo o crédito tributário em sua integralidade.

Apresentado Recurso Voluntário pela autuada, os autos foram encaminhados ao CARF para julgamento do mesmo. Em sessão plenária de 10/02/2011, foi dado provimento parcial ao Recurso Voluntário, prolatando-se o Acórdão nº 2301-001.823, com o seguinte resultado: “Acordam os membros do colegiado, I) Por maioria de votos: a) em dar provimento parcial ao recurso, no mérito, para utilizar o cálculo da multa da forma prevista no art. 32-A, da Lei 8.212/91, caso este seja mais benéfico à recorrente, nos termos do voto do Redator designado. Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira, que votaram em dar provimento parcial ao recurso, no mérito, para determinar que a multa seja recalculada, nos termos do I, art. 44, da Lei n.º 9.430/1996, como determina o Art. 35-A da Lei 8.212/1991, deduzindo-se as multas aplicadas nos lançamentos correlatos, e que se utilize esse valor, caso seja mais benéfico à recorrente, nos termos do voto da Relatora. II) Por unanimidade de votos: a) em dar provimento parcial ao recurso, para excluir do cálculo da multa, devido à regra decadencial do I, Art. 173 do CTN, os fatos ensejadores da multa até 12/2000, anteriores a 01/2001, nos termos do voto da Relatora. Redator designado: Adriano González Silvério”. O acórdão encontra se assim ementado:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/08/1999 a 30/03/2003

DECADÊNCIA. De acordo com a Súmula inconstitucionais, devendo prevalecer, no que tange à decadência e prescrição, as disposições do Código Tributário Nacional.

Nos termos do art. 103-A da Constituição Federal, as Súmulas Vinculantes aprovadas pelo Supremo Tribunal Federal, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terão efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal.

Para os lançamentos de ofício, como é o caso do Auto de Infração, aplica-se, a regra contida no art. 173 do Código Tributário Nacional.

APRESENTAÇÃO DE GFIP/GRFP COM DADOS NÃO CORRESPONDENTES AOS FATOS GERADORES DE TODAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. Toda empresa está obrigada a informar, por intermédio de GFIP/GRFP, todos os fatos geradores de contribuição previdenciária.

SALÁRIO INDIRETO – PRÊMIO. O prêmio fornecido pela empresa a seus empregados a título de incentivo pelas vendas, integra o salário de contribuição por possuir natureza salarial.

REMUNERAÇÃO – CONCEITO. Remuneração é o conjunto de prestações recebidas habitualmente pelo empregado pela prestação de serviços, seja em dinheiro ou em utilidades, provenientes do empregador ou de terceiros, decorrentes do contrato de trabalho.

HABITUALIDADE. O conhecimento prévio de que tal pagamento será realizado quando implementada a condição para seu recebimento retira-lhe o caráter da eventualidade, tornando-o habitual.

MULTA APLICADA. Os critérios estabelecidos pela MP 449/08, caso sejam mais benéficos ao contribuinte, se aplicam aos atos ainda não julgados definitivamente, em observância ao disposto no art. 106, II, “c”, do CTN.

Recurso Voluntário Provido em Parte

O processo foi encaminhado para ciência da Fazenda Nacional em 24/08/2011, para cientificação em até 30 dias, nos termos da Portaria MF nº 527/2010. A Fazenda Nacional opôs em 16/09/2011, portanto, tempestivamente, Embargos de Declaração (fls.) alegando erro material/contradição ao reconhecer a decadência da autuação em relação à competência 12/2000, pois, com a aplicação do prazo previsto no art. 173, I, do CTN, a decadência somente afetaria os créditos tributários constituídos até 11/2000. Tais embargos foram rejeitados.

O processo foi novamente encaminhado à Fazenda Nacional, em 07/01/2014, para cientificação em até 30 dias, nos termos da Portaria MF nº 527/2010, da rejeição dos embargos de declaração opostos por ela. A Fazenda Nacional interpôs, em 10/01/2014, portanto, tempestivamente, Recurso Especial. Em seu recurso visa a reforma do acórdão recorrido em relação aos seguintes aspectos: a) termo inicial do prazo decadencial – art. 173, I, do CTN; e b) retroatividade benigna obrigação acessória.

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, conforme o Despacho nº 2300102/2014, da 3ª Câmara, de 12/02/2014.

O recorrente traz como alegações, em relação ao item “a” – termo inicial do prazo decadencial – art. 173, I, do CTN, que a decisão recorrida aplicou de modo equivocado a aludida norma na contagem do prazo decadencial quanto ao fato gerador ocorrido em dezembro de 2000.

Ressalta que tanto no acórdão recorrido quanto no acórdão trazido como paradigma houve aplicação do art. 173, I, do CTN segundo tese firmada no Recurso Repetitivo nº 973.733 do STJ, de observância obrigatória pelos órgãos do CARF, por força do disposto no art. 62-A do RICARF, acrescentado pela Portaria MF nº 586, de 21 de dezembro de 2010.

Argumenta que o Colegiado a quo sustenta que o art. 62-A do RICARF impõe a mera reprodução do acórdão firmado em recurso repetitivo pelo STJ, o que afasta a aplicação do conteúdo expresso do art. 173, I, do CTN, segundo o qual o direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: I do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, prevalecendo a assertiva encontrada de que o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado corresponde ao primeiro dia do exercício seguinte a ocorrência do fato imponible; e que o paradigma, acertadamente, preceitua que o acórdão do STJ deve ser devidamente interpretado, sobretudo considerando-se a própria jurisprudência mansa e pacífica daquela Corte, mesmo em período posterior ao julgamento do Resp nº 973.733/SC, que determina a contagem da decadência regida pelo art. 173, I, do CTN, nos precisos termos de sua redação, isto é, a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Salienta que, no presente caso, verifica-se que não há que se falar em decadência da competência de dezembro de 2000, porque a sua exigibilidade (vencimento) somente ocorreu a partir de 01/2001; por conseguinte, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado foi 1º/01/2002; já, o último dia da decadência quinquenal foi 31/12/2006; e, portanto,

considerando que a ciência da autuação ocorrera em 06/11/2006, não há falar em decadência em relação à referida competência (12/2000).

Requer, assim, a reforma do acórdão recorrido, a fim de que seja restabelecida a cobrança da competência 12/2000, eis que não atingida pela decadência, tendo em conta o disposto no art. 173, I, do CTN, em consonância com o entendimento firmado pelo STJ em sede de recurso repetitivo.

Em relação ao item “b” – retroatividade benigna – obrigação acessória, o recorrente requer seja dado total provimento ao presente recurso, para reformar o acórdão recorrido no ponto em que determinou a aplicação do art. 32-A, da Lei nº 8.212/91, em detrimento do art. 35-A, do mesmo diploma legal, para que seja esposada a tese de que a autoridade preparadora deve verificar, na execução do julgado, qual norma mais benéfica: se a soma das duas multas anteriores (art. 35, II, e 32, IV, da norma revogada) ou a do art. 35-A da MP nº 449/2008.

Cientificado do Acórdão nº 2301-001.823, do Recurso Especial da Fazenda Nacional e do Despacho de Admissibilidade admitindo o Resp da PGFN em 14/10/2015, o contribuinte interpôs, em 29/10/2015, portanto tempestivamente, Recurso Especial (fls.) da parte do Acórdão que lhe foi desfavorável e contrarrazões (fls.).

Ao Recurso Especial do Contribuinte foi negado seguimento conforme Despacho s/nº, da 3ª Câmara, de 23/03/2016 (fls.) e Despacho s/nº, da CSRF, (fls.), respectivamente, Exame e Reexame de Admissibilidade de Recurso Especial do Contribuinte.

Em suas contrarrazões, o contribuinte diz que a discussão trazida pela Recorrente diz respeito à aplicação de uma das seguintes normas jurídicas para cálculo da multa aplicada neste feito, ambas introduzidas pela Lei nº 11.941/2009:

“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 apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas:

I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e II – de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no §3º deste artigo.”

“Art. 35-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.”

Argumenta que da simples análise das normas transcritas, fica claro que elas se aplicam a hipóteses absolutamente distintas, referindo-se o art. 32-A ao descumprimento de obrigações acessórias e o art. 35-A ao descumprimento de obrigação principal; e que nos presentes autos aplica-se, sem dúvida, o art. 32-A, visto que exigida multa pelo suposto descumprimento de obrigação acessória.

Afirma que a aplicação do art. 35-A ao presente caso implicaria verdadeiro bis in idem, já que a multa de ofício sobre a obrigação principal já é exigida na NFLD nº 37.014.6638.

Ressalta que o objeto da Lei nº 11.941/2009 foi o de reduzir as absurdas e cumulativas penalidades no âmbito da contribuição previdenciária, especialmente aquelas previstas para obrigações acessórias e que a aplicação do art. 35-A a essas

obrigações acaba por fulminar qualquer redução, já que este dispositivo determina a exigência de pesada multa do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, apurada sobre o valor de eventual contribuição devida. Acrescenta que tal procedimento acabaria por determinar a perda de eficácia da própria norma, contrariando a vontade do legislador em benefício daquele órgão que foi efetivamente o alvo da legislação.

Por fim, ressalta que a interpretação pleiteada pela Recorrente somente pode ser adotada, a despeito de sua insita falta de lógica, se ignorado mandamento expresso no art. 112 do Código Tributário Nacional:

“Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I – à capitulação legal do fato;

(...)

IV – à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação. “

É o relatório.”

Meu voto em diligência:

“Pressupostos de Admissibilidade

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo e atende, em princípio, aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto deve ser conhecido, conforme Despacho de Exame de Admissibilidade de Recurso Especial, fls. 168.

Das Preliminares ao Mérito

As questão objeto do recurso referem-se, resumidamente, a regra para aferição da decadência quinquenal, bem como, a retroatividade benigna quanto à natureza das multas aplicadas nos autos de infração de contribuições previdenciárias após a MP 449/2008, convertida na lei nº 11.941/2009.

Contudo, por tratar-se de AI de obrigação acessória AIOA, para atribuir certeza ao crédito, conforme podemos identificar no relatório fiscal, foram lavrados Autos de Infração de Obrigações Principais conexos ao presente processo, qual seja: NFLD/DEBCAD 37.014.6654, contudo não foi possível identificar qual a situação do processo, nem mesmo identificamos o número a ele atribuído no sistema, para que pudéssemos pesquisar o andamento, o que prejudica a continuidade do presente lançamento.

Dessa forma, deve a DRF prestar informações quanto ao andamento do referidos lançamento, identificando o número do processo atribuído a cada lançamento em relação ao DEBCAD, bem como os fatos geradores lançados e a existência de julgamentos, pedidos de parcelamento, ou qualquer outra informação que possibilite identificar a procedência dos lançamentos. Solicita-se, caso exista outro lançamento, além do aqui identificado, a realização de planilha com as informações solicitadas, para que se possa decidir com clareza o resultado da multa aplicada em relação aos fatos geradores omissos.

Conclusão

Face o exposto, voto no sentido de converter o julgamento em diligência para que a DRF preste informações acerca do andamento da obrigação principal que embasou a presente autuação, mais especificamente: NFLD/DEBCAD 37.014.6654.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira.”

A Unidade de Origem prestou as informações solicitadas pela Resolução nº 9202-000.184 através da Informação Fiscal de fls., da DERAT/DICAT/ECOB/SP, que disponibilizamos abaixo, como também anexaram aos presentes autos cópia do PAD nº 36624.014335/2006-19, que trata da NFLD/DEBCAD 37.014.665-4.

“INFORMAÇÃO FISCAL

Trata-se de diligência determinada pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf), por meio da Resolução nº 9202-000.184 que converteu o julgamento em diligência para que a DRF preste informações acerca dos autos lavrados de obrigações principais conexos ao presente processo. A nobre relatora Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira solicita em seu voto as informações a respeito da NFLD/DEBCAD 37.014.665-4; dada a devida permissão, esse nº de DEBCAD refere-se a um auto de infração de obrigação acessória. Abaixo, segue a tela do Termo de Encerramento Fiscal, acostada à fl. digital nº 16:

(Tela do Termo de Encerramento Fiscal)

O auto de obrigação principal foi lançado no DEBCAD nº 37.014.663-8, conforme a tela acima. Esclarecido esse ponto, seguimos com as informações desse DEBCAD, que recebeu no sistema Comprot o nº de processo 36.624.014.335/2006-19. Vide a tela do Comprot abaixo:

(Tela Comprot)

O processo nº 36.624.014335/2006-19, DEBCAD 37.014.663-8 encontra-se arquivado, pois esse débito foi encerrado por liquidação, nos termos do parcelamento da Lei nº 11.941/2009. Vide a tela atualizada do sistema de cobrança previdenciária:

(Tela do Sistema de Cobrança Previdenciária)

Para algum esclarecimento adicional, foi anexado uma cópia integral do processo nº 36.624.014335/2006-19.

Assim, retorne-se o presente processo ao Carf para prosseguimento do julgamento.”

É o relatório.

Voto

Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira - Relatora.

Pressupostos de Admissibilidade

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, conforme despacho de Admissibilidade, fls. 168. Não havendo qualquer questionamento acerca do conhecimento e concordando com os termos do despacho proferido, passo a apreciar o mérito da questão.

Do Conhecimento

Cinge-se a controvérsia na aplicação da decadência quinquenal da competência dezembro, bem como nas penalidades aplicadas às contribuições previdenciárias, previstas na Lei nº 8.212/1991, com as alterações promovidas pela MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, quando mais benéfica ao sujeito passivo. Mais especificamente em relação a decadência o período objeto de discussão envolve as competências 12/2000, tendo em vista que o acórdão recorrido já aplicou a decadência do art. 173, I do CTN.

Contudo, conforme mencionado na Resolução nº **9202-000.184** (fls. 283), resultado do julgamento do Recurso Especial da Fazenda Nacional na sessão plenária de 26/02/2018, trata-se de Auto de Infração - AI68, DEBCAD: 37.014.666-2, lavrado em 30/10/2006, com fito de constituir o crédito tributário por descumprimento de obrigação acessória, por ter a empresa acima identificada apresentado Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e de Informações à Previdência Social (GFIP).

Resultado dos AIOP correlatos

Com vista a atribuir liquidez e certeza ao presente AIOA, cuja lavratura está diretamente relacionada ao resultado dos AIOP lavrados durante o mesmo procedimento fiscal, fez-se necessário averiguar se o lançamento da obrigação principal que ensejou o lançamento da multa por omissão em GFIP, já se encontrava julgado.

Conforme informação fiscal prestada e já transcrita no relatório deste voto, identifica-se que o AIOP conexo, encontra-se incluído em parcelamento, fls. 439, razão pela qual possível determinar a procedência da multa em relação aos fatos geradores conexos, passando-se a analisar o objeto do presente recurso especial, qual seja a retroatividade benigna.

Do mérito

Cinge-se a controvérsia na aplicação da decadência quinquenal da competência dezembro, bem como nas penalidades aplicadas às contribuições previdenciárias, previstas na Lei nº 8.212/1991, com as alterações promovidas pela MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, quando mais benéfica ao sujeito passivo. Mais especificamente em relação a decadência o período objeto de discussão envolve as competências 12/2001, tendo em vista que o acórdão recorrido já aplicou a decadência do art. 173, I do CTN.

Da decadência

No Acórdão de Recurso Voluntário, fls. 107, o Colegiado, por unanimidade de votos, acordaram em dar provimento parcial no que diz respeito a decadência, pautados na regra do art. 173, I do CTN, excluindo as contribuições até a competência 12/2000, inclusive. A tese adotado pelo acórdão condutor foi no seguinte sentido:

Preliminarmente, a autuada alega decadência do direito de a autoridade fiscal efetuar o lançamento relativo aos fatos geradores ocorridos entre 08/1999 a 10/2001.

Verifica-se que a fiscalização lavrou o AI discutido com amparo na Lei 8.212/91 que, em seu art. 45, dispõe que o direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído.

No entanto, o Supremo Tribunal Federal, entendendo que apenas lei complementar pode dispor sobre prescrição e decadência em matéria tributária, nos termos do artigo 146, III, 'b' da Constituição Federal, negou provimento por unanimidade aos Recursos Extraordinários nº 556664, 559882, 559943 e 560626, em decisão plenária que declarou a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46, da Lei n. 8212/91,.

Na oportunidade, foi editada a Súmula Vinculante nº 08 a respeito do tema, publicada em 20/06/2008, transcrita abaixo:

Súmula Vinculante 8 “São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decretolei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”

Cumpre ressaltar que o art. 62, da Portaria 256/2009, que aprovou o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, veda o afastamento de aplicação ou inobservância de legislação sob fundamento de inconstitucionalidade. Porém, determina, no inciso I do § único, que o disposto no caput não se aplica a dispositivo que tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal:

[...]

Portanto, em razão da declaração de inconstitucionalidade dos arts 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991 pelo STF, restaram extintos os créditos cujo lançamento tenha ocorrido após o prazo decadencial e prescricional previsto nos artigos 173 e 150 do Código Tributário Nacional.

É necessário observar ainda que as súmulas aprovadas pelo STF possuem efeitos vinculantes, conforme se depreende do art. 103A e parágrafos da Constituição Federal, que foram inseridos pela Emenda Constitucional nº 45/2004. in verbis:

[...]

Da leitura do dispositivo constitucional acima, conclui-se que a vinculação à súmula alcança a administração pública e, por consequência, os julgadores no âmbito do contencioso administrativo fiscal.

Ademais, no termos do artigo 64 B da Lei 9.784/99, com a redação dada pela Lei 11.417/06, as autoridades administrativas devem se adequar ao entendimento do STF, sob pena de

responsabilização pessoal nas esferas cível, administrativa e penal.

[...]

O STJ pacificou o entendimento de que nos casos de lançamento em que o sujeito passivo antecipa parte do pagamento da contribuição, aplicase o prazo previsto no § 4º do art. 150 do CTN, ou seja, o prazo de cinco anos passa a contar da ocorrência do fato gerador, uma vez que resta caracterizado o lançamento por homologação.

Entretanto, o caso em tela se trata de Auto de Infração, ou seja, de lançamento de ofício, para o qual se aplica o disposto no art. 173 do Código Tributário Nacional, transcrito a seguir:

Art.173 *O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:*

I do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; II da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo Único O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

O Auto de Infração foi lavrado em 30/10/2006, e sua cientificação ao sujeito passivo se deu em 06/11/2006, conforme AR de fls. 18.

Dessa forma, considerando o exposto acima, constatase que se operara a decadência do direito de constituição do crédito apenas para as competências compreendidas entre 08/1999 a 12/2000, inclusive.

Nesse sentido, acato parcialmente a preliminar de decadência.

Ou seja a primeira matéria submetida a nova apreciação é em relação a decadência do art. 173, I do CTN para competência dezembro.

Nesse sentido, entendo que o próprio voto do relator do acórdão recorrido esclarece como se dá a aplicação para regras decadenciais, apenas deixando de aplicar sua tese, por entender que o art. 62_a do RICARF em conjunto com o repetitivo do STJ tratavam a matéria de forma diferente. Contudo, não entendo ter sido a interpretação adotado no acórdão a dada ao dispositivo pelo STJ.

A decadência a luz do art. 173, I do CTN será computada para competência dezembro do primeiro dia do exercício seguinte ao do vencimento da obrigação. No caso, o vencimento da competência só se dá em janeiro, por isso a decadência da competência 12/2000, não se inicia em 01/01/2001, mas apenas em 01/01/2002.

Esse é o entendimento majoritário adotado pelo CARF, tanto que foi publicada súmula esclarecendo a questão.

Súmula CARF nº 101 : Na hipótese de aplicação do art. 173, inciso I, do CTN, o termo inicial do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Assim, considerando que a competência 12/2000, somente terá seu prazo decadencial iniciado em 01/1/2002 e tendo a cientificação ocorrido em 06/11/2006, deverá ser restabelecido o lançamento para essa competência.

Aplicação da multa - retroatividade benigna

Cinge-se a controvérsia às penalidades aplicadas às contribuições previdenciárias, previstas na Lei nº 8.212/1991, com as alterações promovidas pela MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, quando mais benéfica ao sujeito passivo.

A solução do litígio decorre do disposto no artigo 106, inciso II, alínea “a” do CTN, a seguir transcrito:

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. (grifos acrescidos)

De início, cumpre registrar que a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), de forma **unânime** pacificou o entendimento de que na aferição acerca da aplicabilidade da retroatividade benigna, não basta a verificação da denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre dispositivos, percentuais e limites. É necessário, basicamente, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta. Assim, a multa de mora prevista no art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, não é aplicável quando realizado o lançamento de ofício, conforme consta do Acórdão nº 9202-004.262 (Sessão de 23 de junho de 2016), cuja ementa transcreve-se:

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 nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, eis que esta última estabeleceu, em seu art. 35-A, penalidade única combinando as duas condutas.

A legislação vigente anteriormente à Medida Provisória nº 449, de 2008, determinava, para a situação em que ocorresse (a) recolhimento insuficiente do tributo e (b) falta de declaração da verba tributável em GFIP, a constituição do crédito tributário de ofício, acrescido das multas previstas nos arts. 35, II, e 32, § 5º, ambos da Lei nº 8.212, de 1991, respectivamente. Posteriormente, foi determinada, para essa mesma situação (falta de pagamento e de declaração), apenas a aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, que faz remissão ao art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Portanto, para aplicação da retroatividade benigna, resta necessário comparar (a) o somatório das multas previstas nos arts. 35, II, e 32, § 5º, ambos da Lei nº 8.212, de 1991, e (b) a multa prevista no art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991.

A comparação de que trata o item anterior tem por fim a aplicação da retroatividade benigna prevista no art. 106 do CTN e, caso necessário, a retificação dos valores no sistema de cobrança, a fim de que, em cada competência, o valor da multa aplicada no AIOA somado com a multa aplicada na NFLD/AIOP não exceda o percentual de 75%.

Prosseguindo na análise do tema, também é entendimento pacífico deste Colegiado que na hipótese de lançamento apenas de obrigação principal, a retroatividade benigna será aplicada se, na liquidação do acórdão, a penalidade anterior à vigência da MP 449, de 2008, ultrapassar a multa do art. 35-A da Lei nº 8.212/91, correspondente aos 75% previstos no art. 44 da Lei nº 9.430/96. Caso as multas previstas nos §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela MP 449 (convertida na Lei 11.941, de 2009), tenham sido aplicadas isoladamente - descumprimento de obrigação acessória sem a imposição de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal - deverão ser comparadas com as penalidades previstas no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, bem assim no caso de competências em que o lançamento da obrigação principal tenha sido atingida pela decadência. Neste sentido, transcreve-se excerto do voto unânime proferido no Acórdão nº 9202-004.499 (Sessão de 29 de setembro de 2016):

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.

Cumprе ressaltar 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.

Neste passo, para os fatos geradores ocorridos até 03/12/2008, a autoridade responsável pela execução do acórdão, quando do trânsito em julgado administrativo, deverá observar a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009 - que se reporta à aplicação do princípio da retroatividade benigna previsto no artigo 106, inciso II, alínea "c", do CTN, em face das penalidades aplicadas às contribuições previdenciárias nos lançamentos de obrigação principal e de obrigação acessória, em conjunto ou isoladamente, previstas na Lei nº 8.212/1991, com as alterações promovidas pela MP 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009. De fato, as disposições da referida Portaria, a seguir transcritas, estão em consonância com a jurisprudência unânime desta 2ª Turma da CSRF sobre o tema:

Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009

Art. 1º A aplicação do disposto nos arts. 35 e 35-A 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, 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 nº 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 nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, e de obrigações acessórias, conforme §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, e da multa de ofício calculada na forma do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009.

§ 1º Caso as multas previstas nos §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 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 nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 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 nº 449, de 3 de dezembro de 2008.

Art. 4º O valor das multas aplicadas, na forma do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 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 nº 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 nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.

Em face ao exposto, dou provimento ao recurso para que a retroatividade benigna seja aplicada em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009.

Note-se que todo esse entendimento foi acatado pelo CARF ao editar a súmula nº 119, não havendo mais o que se discutir a respeito, senão vejamos o texto da súmula:

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.

Por fim, destaca-se que, independente do lançamento fiscal analisado referir-se a Auto de Infração de Obrigação Principal (AIOP) e Acessória (AIOA), este último consubstanciado na omissão de fatos geradores em GFIP, lançados em conjunto, ou seja formalizados em um mesmo processo, ou em processos separados, a aplicação da legislação não sofrerá qualquer alteração, posto que a Portaria PGFN/RFB nº 14/2009 contempla todas as possibilidades, já que a tese ali adotada tem por base a natureza das multas.

Conclusão

Face o exposto, voto no sentido de CONHECER do recurso ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL, para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira.