



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

Processo n° 10283.000843/2008-04
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9202-006.199 – 2ª Turma
Sessão de 26 de outubro de 2017
Matéria NORMAS GERAIS - RETROATIVIDADE BENIGNA
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado UNIMED DE MANAUS COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO LTDA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/12/2005

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. AUTO DE INFRAÇÃO ASSOCIADO AO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. 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. O cálculo da penalidade deve ser efetuado em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14, de 2009, 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, para que a retroatividade benigna seja aplicada em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14, de 2009.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Maria Helena Cotta Cardozo, Patricia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior, Ana Cecília Lustosa da Cruz (suplente convocada), Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se do Debcad 37.141.230-7 (CFL-68), lavrado em razão de a empresa apresentar as Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, no período de 01/1999 a 12/2005 (Relatório Fiscal da Infração de fls. 13 a 17).

O mesmo procedimento fiscal gerou a NFLD - 37.141.229-3, que trata da exigência das obrigações principais, referentes às Contribuições Previdenciárias incidentes sobre as remunerações pagas a segurados contribuintes individuais, no processo nº 10283.000840/2008-62.

Em sessão plenária de 12/02/2015, foi julgado o Recurso de Ofício nº 003.648, prolatando-se o Acórdão nº 2302-003.648 (e-fls. 283 a 300), assim ementado:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/12/2005

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. AIOA. PRAZO DECADENCIAL. CINCO ANOS. ART. 173, I, DO CTN.

O Supremo Tribunal Federal, conforme entendimento exarado na Súmula Vinculante nº 8, no julgamento proferido em 12 de junho de 2008, reconheceu a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212/91. Incidência do preceito inscrito no art. 173, I, do CTN.

Encontra-se fulminada pela fluência do prazo decadencial parte das obrigações tributárias relativas aos fatos geradores apurados pela fiscalização.

AUTO DE INFRAÇÃO. CFL 68. ART. 32, IV, DA LEI Nº 8212/91.

Constitui infração às disposições inscritas no inciso IV do art. 32 da Lei nº 8212/91 a entrega de GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, seja em relação às bases de cálculo, seja em relação às informações que alterem o valor das contribuições, ou do valor que seria devido se não houvesse isenção (Entidade Beneficente) ou substituição (SIMPLES, Clube de Futebol, produção rural), sujeitando o infrator à multa prevista na legislação previdenciária.

AUTO DE INFRAÇÃO. GFIP. CFL 68. ART. 32-A DA LEI Nº 8.212/91. RETROATIVIDADE BENIGNA.

As multas decorrentes de entrega de GFIP com incorreções ou omissões foram alteradas pela Medida Provisória nº 449/2008, a qual fez acrescentar o art. 32-A à Lei nº 8.212/91.

Incidência da retroatividade benigna encartada no art. 106, II, 'c', do CTN, sempre que a norma posterior cominar ao infrator penalidade menos severa que aquela prevista na lei vigente ao tempo da prática da infração autuada.

Recurso de Ofício Negado”

A decisão foi assim registrada:

“ACORDAM os membros da 2ª TO/3ª CÂMARA/2ª SEJUL/CARF/MF/DF, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso de Ofício, para acatar a decadência, com fulcro no artigo 173, I, do Código Tributário Nacional, e para excluir do lançamento as obrigações tributárias decorrentes dos fatos geradores ocorridos nas competências até 11/2001, inclusive, e para reconhecer de ofício, quanto às Obrigações Tributárias remanescentes, a incidência da retroatividade benigna exposta no artigo 106, II, “c” do Código Tributário Nacional, devendo a multa aplicada ser recalculada tomando-se em consideração as disposições inscritas no art. 32-A, I, da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009, somente na estrita hipótese de o valor multa assim calculado se mostrar menos gravoso ao Recorrente.”

O processo foi encaminhado à PGFN em 17/03/2015 (Despacho de Encaminhamento de e-fls. 304) e, em 25/03/2015, foi interposto o Recurso Especial de e-fls. 305 a 320 (Despacho de Encaminhamento de e-fls. 335).

O apelo está fundamentado no art. 67, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 2009, e visa rediscutir 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.**

Nesse passo, a Fazenda Nacional pede que seja conhecido e provido o Recurso Especial, no sentido de se verificar, na execução do julgado, qual a norma mais benéfica: se a soma das duas multas anteriores (art. 35, II, e art. 32, IV, da norma revogada) ou a do art. 35-A da Lei nº 8.212/91.

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, conforme despacho de 30/01/2017 (e-fls. 337 a 339).

Cientificada do acórdão, do Recurso Especial da Procuradoria e do despacho que lhe deu seguimento em 21/03/2017 (Termo de Ciência por Abertura de Mensagem de e-fls. 344), a Contribuinte, em 31/03/2017 (Termo de Solicitação de Juntada de e-fls. 346), ofereceu as Contrarrazões de e-fls. 348 a 352, complementadas pela Resposta à Intimação de e-fls. 355 a 358, apresentada em 03/04/2017 (Termo de Solicitação de Juntada de e-fls. 353).

Em sede de Contrarrazões, a Contribuinte argumenta:

- a decisão em relação a qual houve recurso de ofício pela DRJ-Belém/PA cuidou exclusivamente da aplicação da Súmula Vinculante no 8, do STF, que trata de decadência;

- no julgamento do CARF entendeu o Conselheiro Relator e seus pares que a decisão estava correta e, além disso, propôs e foi acolhida a retroatividade benigna do art. 106, II, "c" do CTN, em relação ao cálculo das multas por descumprimento obrigação acessória;

- portanto, na decisão de Segunda Instancia são dois itens: o primeiro sobre a Súmula Vinculante nº 8 e o segundo sobre a retroatividade benigna;

- conforme se vê no despacho que deu seguimento ao Recurso Especial nada foi dito sobre o primeiro item, o que significa dizer que em relação a ele não existe mais qualquer litígio, e ainda que houvesse estaria fulminado pela Portaria nº 63, de 10/02/2017, que elevou o limite de alçada das DRJ para R\$ 2.500.000,00;

- o Recurso Especial limita-se a questionar o segundo item, ou seja, a aplicação da retroatividade benigna - art. 106, II, "c", quanto a forma de cálculo;

- no acórdão recorrido entendeu-se que, tendo havido mudança das regras relativas à multa por descumprimento de obrigação acessória, e sendo estas novas regras mais benignas ao contribuinte, elas deveriam ser aplicadas;

- já no acórdão que serviu de paradigma ao Recurso Especial consta:

"Assevere-se que todas as contribuições decorrentes da omissão em GFIP foram objeto de lançamento, por meio das notificações já mencionadas e, a meu ver, tendo havido lançamento de ofício, não se aplicaria o art. 32-A, sob pena de bis in idem.(,,)No caso das notificações conexas e já julgadas, prevaleceram os valores de multa aplicados nos moldes do art. 35, inciso II, revogado pela MP449/2008, o qual previa uma multa máxima de cinquenta por cento, ou seja, inferior ao percentual de setenta e cinco por cento estabelecido na nova regra. Assim, para evitar o bis in idem, o cálculo da multa deve ser efetuado pela aplicação do art. 44, inciso I, da Lei 9.430/1996, excluindo-se os valores das multas lançadas nas notificações correspondentes."

- da leitura do trecho acima se verifica que o objetivo é evitar o *bis in idem*, ou seja, no entender desse acórdão que serviu de paradigma, se houve a aplicação da multa de ofício em relação à obrigação principal, não haveria que se falar em aplicar a multa pelo descumprimento de obrigação acessória, ou seja, exclui-se totalmente a multa referida e que o acórdão recorrido apenas mandou reduzir, mas não eliminar;

- nesse contexto, ficamos numa situação inusitada, pois se a tese da Fazenda Nacional prevalecer, as multas acessórias do período ainda em discussão não serão apenas reduzidas, mas extintas, ou seja, a tese da Fazenda Nacional é mais avançada do que a do acórdão recorrido, e sendo assim o contribuinte com ela concorda.

Às fls. 355 a 358 consta requerimento dirigido ao Sr. Delegado da Receita Federal em Manaus/AM, para que seja declarada a prescrição do crédito tributário referente à parte não recorrida.

Voto

Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo - Relatora

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto deve ser conhecido.

Trata-se do Debcad 37.141.230-7 (CFL-68), lavrado em razão de a empresa apresentar as Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

O mesmo procedimento fiscal gerou a NFLD - 37.141.229-3, que trata da exigência das obrigações principais, referente às Contribuições Previdenciárias incidentes sobre as remunerações pagas a segurados contribuintes individuais no processo nº 10283.000840/2008-62. Relativamente a esse processo, a DRJ julgou parcialmente procedente a impugnação para excluir do lançamento a parte que considerou decaída, sem a interposição de Recurso Voluntário no que tange à parte mantida. A Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial visando rediscutir a decadência, de sorte que não há óbice ao julgamento do presente processo.

Na decisão recorrida, foi determinada a aplicação da multa do artigo 32-A, da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, caso esta seja mais benéfica à Contribuinte.

Os artigos da Lei nº 8.212, de 1991, com as alterações da Lei nº 9.528, de 1997, que orientavam o Auto de Infração tinham a seguinte redação:

“Art. 32. A empresa é também obrigada a:

(...)

IV - informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, por intermédio de documento a ser definido em regulamento, dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciárias e outras informações de interesse do INSS.

(...)

§ 5º A apresentação do documento 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 anterior.

(...)

Art. 35. Para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de abril de 1997, sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas

pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos:

(...)

II. para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento:

a) doze por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação;

b) quinze por cento, após o 15º dia do recebimento da notificação;

c) vinte por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social – CRP;

d) vinte e cinco por cento, após o 15º dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa.”

Assim, no caso em apreço, considerando-se que houve exigência por meio de procedimentos em separado (descumprimento de obrigação acessória, objeto do presente processo, e descumprimento de obrigação principal), foram aplicadas duas multas, no contexto de lançamento de ofício. Com efeito, o entendimento desta CSRF é no sentido de que, embora a antiga redação dos artigos 32 e 35 da Lei nº 8.212, de 1991, não contivesse a expressão “lançamento de ofício”, o fato de as penalidades serem exigidas por meio de Auto de Infração e Notificação-Fiscal de Lançamento de Débito não deixa dúvidas acerca da natureza material de multas de ofício.

Resta perquirir se as alterações posteriores à autuação, implementadas pela Lei nº 11.941, de 2009, representariam a exigência de penalidade mais benéfica ao Contribuinte, hipótese que autorizaria a sua aplicação retroativa, a teor do art. 106, II, do CTN. Para tanto, porém, é necessário que se estabeleça a exata correlação entre as multas anteriormente previstas e aquelas estabelecidas pela Lei nº 11.941, de 2009, a ver se efetivamente seria o caso, e em que condições aplicar-se-ia a retroatividade benigna.

As alterações promovidas pela Lei nº 11.941, de 2009, nos artigos 32 e 35, da Lei nº 8.212, de 1991, no sentido de uniformizar os procedimentos de constituição e exigência dos créditos tributários, previdenciários e não previdenciários, são as seguintes:

“Art. 32. A empresa é também obrigada a:

(...)

IV – declarar à Secretaria da Receita Federal do Brasil e ao Conselho Curador do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS, na forma, prazo e condições estabelecidos por esses órgãos, dados relacionados a fatos geradores, base de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS ou do Conselho Curador do FGTS;

(...)

§ 2º *A declaração de que trata o inciso IV do caput deste artigo constitui instrumento hábil e suficiente para a exigência do crédito tributário, e suas informações comporão a base de dados para fins de cálculo e concessão dos benefícios previdenciários.*

(...)

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.

(...)

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 nº. 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

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.

E o art. 44 da Lei nº. 9.430, de 1996, por sua vez, assim estabelece:

*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; (grifei)***

Destarte, resta claro que, com o advento da Lei nº 11.941, de 2009, o lançamento de ofício, envolvendo a exigência de contribuições previdenciárias, bem como a verificação de declaração inexata do respectivo fato gerador em GFIP, como ocorreu no presente caso, sujeita o Contribuinte a uma única multa, no percentual de 75%, sobre a totalidade ou diferença da contribuição, prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996.

Com efeito, a interpretação sistemática da legislação tributária não admite a instituição, em um mesmo ordenamento jurídico, de duas penalidades para a mesma conduta, o que autoriza a interpretação no sentido de que as penalidades previstas no art. 32-A não são

aplicáveis às situações em que se verifica a falta de declaração/declaração inexata, combinada com a falta de recolhimento da contribuição previdenciária, eis que tal conduta está claramente tipificada no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996.

Apenas a título de informação, quanto ao requerimento de fls. 355 a 358, este é dirigido ao Sr. Delegado da Receita Federal em Manaus/AM e diz respeito à execução do crédito tributário, o que se encontra fora da competência do CARF.

Diante do exposto, conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e, no mérito, dou-lhe provimento, determinando que a retroatividade benigna seja aplicada em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14, de 2009.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo