



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

Processo n° 11474.000007/2007-56
Recurso n° Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão n° 9202-007.955 – 2ª Turma
Sessão de 17 de junho de 2019
Matéria RETROATIVIDADE BENIGNA E DECADÊNCIA
Recorrentes FAZENDA NACIONAL E DISTRIBUIDORA CONDOR LTDA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/1999 a 31/12/2005

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. DISTINÇÃO NECESSÁRIA ENTRE MATÉRIA E TESE JURÍDICA. CONHECIMENTO.

A divergência jurisprudencial deve ser demonstrada em relação a cada matéria debatida no acórdão recorrido, sem a necessidade de vinculação do paradigma à tese aventada no acórdão recorrido.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. ACÓRDÃO PARADIGMA REFORMADO APÓS A INTERPOSIÇÃO DO RECURSO. CONHECIMENTO.

A reforma de acórdão apresentado como paradigma no Recurso Especial, após sua interposição, não serve de óbice ao conhecimento do apelo.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. ALEGAÇÕES PREJUDICADAS EM VIRTUDE DA ANÁLISE DO RECURSO APRESENTADO PELA PARTE CONTRÁRIA. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece de recurso especial de divergência, quando as razões nele apresentadas tenham restado prejudicadas em razão da análise do apelo da parte contrária.

CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS À SEGURIDADE SOCIAL. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. OMISSÃO DE FATOS GERADORES EM GFIP. DECADÊNCIA.

Em se tratando de obrigações acessórias, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo inciso I do art. 173 do CTN.

DECADÊNCIA. APLICAÇÃO DO ART. 173, I, DO CTN. TERMO INICIAL.

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

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES PRINCIPAIS E ACESSÓRIAS. PENALIDADES. RETROATIVIDADE BENIGNA.

No caso de multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de informação sobre a remuneração de segurados da Previdência Social 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 da Fazenda Nacional e, no mérito, em dar-lhe provimento para afastar a decadência em relação à competência 12/2000 e para aplicação da Súmula CARF nº 119. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial do Contribuinte.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Mário Pereira de Pinho Filho, Patrícia da Silva, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Paula Fernandes, Denny Medeiros da Silveira (suplente convocado), Ana Cecília Lustosa da Cruz, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de Auto de Infração de Obrigação Acessória, Debcad 35.883.683-2, em razão de a empresa ter apresentado Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e de Informações à Previdência Social – GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

Além da sanção aqui referida, a ação fiscal originou o lançamento de obrigações principais, Debcad nº 37.108.542-0, discutida no Processo nº 37169.003441/2007-

35. Nesse processo, houve Recurso Especial interposto pela Contribuinte e provido, Acórdão nº 9202-01.123, de 18/10/2010, integrado pelo Acórdão de Embargos nº 9202-01.576, de 10 de maio de 2011, em que se reconheceu a decadência do lançamento para as competências até 11/2001.

Com relação ao presente processo tem-se que, em sessão plenária de 08/07/2010 foi julgado o Recurso Voluntário, prolatando-se o Acórdão nº 2301-01.560 (fls. 862/869), assim ementado:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS Período de apuração: 01/02/1999 a 31/12/2005 DECADÊNCIA. PRAZO PREVISTO NO CTN.

O Supremo Tribunal Federal, através da Súmula Vinculante nº 08, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 24/07/91. Tratando-se de tributo sujeito ao lançamento por homologação, que é o caso das contribuições previdenciárias, devem ser observadas as regras do Código Tributário Nacional - CTN. Assim, tratando-se de descumprimento de obrigação principal, aplica-se o artigo 150, § 4º; caso se trate de obrigação acessória, aplica-se o disposto no artigo 173, I.

APLICAÇÃO PENALIDADE MAIS BENÉFICA AO CONTRIBUINTE

A penalidade prevista no art. 32-A, inciso I, da Lei 8.212/91, pode retroagir para beneficiar o contribuinte, de conformidade com o disposto no art. 106, II, c, do CTN.

Recurso Voluntário Provido em Parte Crédito Tributário Mantido em Parte

A decisão foi registrada nos seguintes termos:

ACORDAM os membros da 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Segunda Seção de Julgamento, por unanimidade de votos, com fundamento no artigo 173, I do CTN, em acatar a preliminar de decadência de parte do período a que se refere o lançamento e no mérito, por maioria de votos, vencida a conselheira Bernadete de Oliveira Barros que aplicava o artigo 35-A da Lei nº 8.212/91, em adequar o valor da multa ao artigo 32-A da Lei nº 8.212/91, dando-se provimento parcial ao recurso.

A PGFN foi intimada da decisão em 11/04/2011 (Termo de Intimação de fl. 870) e, na mesma data, foram apresentados os embargos de fls. 873/878 (Relação de Movimentação de fl. 872).

Recurso Especial da Fazenda Nacional

Em 23/08/2012, Fazenda Nacional teve conhecimento do despacho de fls. 879/880, que rejeitou seus embargos, (Termo de Intimação de fl. 881) tendo, na mesma data, interposto o Recurso Especial de fls. 884/909 (Relação de Movimentação de fl. 883) fundamentado no art. 67 do Anexo II, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256/2009, visando rediscutir as seguintes matérias: **a) decadência; e b) 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.

Apresenta-se como paradigmas as decisões relacionadas a seguir, cujas ementas, no que atina às matérias em debate, transcreve-se na sequência.

a) Decadência: Acórdão nº 2401-001.759 e nº 2302-001.180:

Acórdão nº 2401-001.759

Ementa

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO.

Período de apuração: 01/05/2000 a 30/09/2003.

PREVIDENCIÁRIO. PRAZO DECADENCIAL. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. CONTAGEM A PARTIR DO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE AO QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO REALIZADO.

Não se verificando antecipação de pagamento das contribuições, aplica-se, para fins de contagem do prazo decadencial, o critério previsto no inciso I do art. 173 do CTN.

[...]

Acórdão nº 2302-001.180

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS.

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/10/2006.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PRAZO DECADENCIAL. CINCO ANOS. TERMO A QUO. AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO ANTECIPADO SOBRE AS RUBRICAS LANÇADAS. ART. 173, INCISO I, DO CTN.

O Supremo Tribunal Federal, conforme entendimento sumulado, Súmula Vinculante de nº 8, no julgamento proferido em 12 de junho de 2008, reconheceu a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei 11 9 8.212 de 1991. Não tendo havido pagamento antecipado sobre as rubricas lançadas pela fiscalização, 116 que se observar o disposto no art. 173, inciso I do CTN.

b) Retroatividade Benigna: Acórdão nº 2401-00.127 e nº 206-01.782.

Acórdão nº 2401-00.127

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias.

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

[...]

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – DESCUMPRIMENTO – INFRAÇÃO Consiste em descumprimento de obrigação acessória, a empresa apresentar a GFIP – Guia do recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social com dados não

correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

Assunto : Processo Administrativo Fiscal

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

LEGISLAÇÃO SUPERVENIENTE MAIS FAVORÁVEL – PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA – APLICAÇÃO.

Na superveniência de legislação que se revele mais favorável ao contribuinte no caso da aplicação de multa pelo descumprimento de obrigação acessória, aplica-se o princípio da retroatividade benigna da lei aos casos não definitivamente julgados, conforme estabelece o CTN.

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO EM PARTE.

Acórdão nº 206-01.782:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS.

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

[...]

CUSTEIO - AUTO DE INFRAÇÃO - ARTIGO 32,IV, § 5º E ARTIGO 41 DA LEI Nº 8.212/91 C/C ARTIGO 284, II DO RPS, APROVADO PELO DECRETO Nº 3.048/99 - OMISSÃO EM GFIP - CO-RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS - MULTA – RETROATIVIDADE

A inobservância da obrigação tributária acessória é fato gerador do auto-de-infração, o qual se constitui, principalmente, em forma de exigir que a obrigação seja cumprida; obrigação que tem por finalidade auxiliar o INSS na administração previdenciária.

Inobservância do art. 32, IV, § 5º da Lei nº 8.212/1991, com a multa punitiva aplicada conforme dispõe o art. 284, II do RPS, aprovado pelo Decreto no 3.048/1999: ‘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 previdenciária e outras informações de interesse do INSS. (Incluído pela Lei 9.528, de 10.12.97)’.

A verba paga pela empresa aos segurados por intermédio de programa de incentivo, administrativo pela empresa Incentive House é fato gerador de contribuição previdenciária.

Uma vez estando no campo de incidência das contribuições previdenciárias, para não haver incidência é mister previsão legal nesse sentido, sob pena de afronta aos princípios da legalidade e da isonomia.

A fiscalização previdenciária não atribui responsabilidade direta aos sócios, pelo contrário, apenas elencou no relatório fiscal, quais seriam os responsáveis legais da empresa para efeitos cadastrais. Se assim não o fosse, estaríamos falando de uma empresa - pessoa jurídica, com capacidade de pensar e agir.

MULTA - RETROATIVIDADE BENIGNA Na superveniência de legislação que estabeleça novos critérios para a apuração da multa por descumprimento de obrigação acessória, faz-se necessário verificar se a sistemática atual é mais favorável ao contribuinte que a anterior.

Recurso Voluntário Provido em Parte."

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional argumenta, em síntese o que segue:

Decadência

- o lançamento abrangeu as competências de 02/1999 a 12/2005 e o sujeito passivo foi cientificado do lançamento em 03/11/2006;
- a norma insculpida no art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional é aquela à qual se subsume o caso concreto;
- tem-se que a competência dezembro de 2000 não poderia ter sido considerada como decaída, pois o crédito somente poderia ser constituído após o vencimento, data na qual se exigia o pagamento antecipado, ou seja, já em janeiro de 2001 (a partir de 1º de janeiro de 2001);
- a despeito da literalidade expressa da regra jurídica invocada, o acórdão recorrido, violando o dispositivo legal em testilha, concluiu pela ocorrência da decadência da competência dezembro de 2000;
- não efetuando o contribuinte o pagamento antecipado no prazo exigido pela lei, o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário deve ser contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento de ofício poderia ter ocorrido, o que, no caso da competência dezembro de 2000, representa 1º de janeiro de 2002;
- o Superior Tribunal de Justiça vem acolhendo as alegações da Fazenda Nacional em sede de Embargos de Declaração após o julgamento de recurso repetitivo no qual se decidiu a respeito do dispositivo aplicável para a contagem do prazo decadencial (Recurso Especial nº 973.733, cuja ementa foi publicada no DJe de 18/09/2009). Reproduz ementa do julgado do STJ;
- seja (a) em se tratando de tributo sujeito ao lançamento por homologação, em virtude da constatação da ausência de pagamentos antecipados, nos termos dos documentos anexados aos autos, do entendimento ventilado pelo Superior Tribunal de Justiça no recurso especial submetido à sistemática do art. 543-C do CPC (Resp. nº 973.733/SC), ou do disposto no art. 62-A do RICARF, o Fisco disporia no presente caso de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado para a constituição do crédito tributário, nos termos do art. 173, I do CTN;
- não seria lógica nem razoável, portanto, diante de todo o acima exposto, a contagem do prazo decadencial na forma do art. 173, inciso I do CTN, de

forma equivalente a do art. 150, § 4º do mesmo Códex, gerando ambos o mesmo efeito, sob pena de carecer de qualquer utilidade ou sentido jurídico toda a diferenciação acima efetuada. Cita jurisprudência administrativa;

Retroatividade Benigna

- o ordenamento jurídico pátrio rechaça a existência de *bis in idem* na aplicação de penalidades tributárias;
- em suma, que não é legítima a aplicação de mais de uma penalidade em razão do cometimento da mesma infração tributária, sendo certo que o contribuinte não pode ser apenado duas vezes pelo cometimento de um ilícito só;
- a proibição do *bis in idem* pretende evitar a dupla penalização por um mesmo ato ilícito, e não, propriamente, a utilização de uma mesma medida de quantificação para penalidades diferentes, decorrentes do cometimento de atos ilícitos também diferentes;
- 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);
- 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 8.212/1991;
- o preceito normativo é destinado unicamente a penalizar o contribuinte que deixa de informar em GFIP dados relacionado a fatos geradores de contribuições previdenciárias, nos termos do art. 32, inciso IV da Lei nº 8.212/1991;
- 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);
- a infração antes penalizada por meio do art. 32, passou a ser enquadrada no art. 32-A, com a multa reduzida;
- a MP nº 449/2008 também inseriu no ordenamento jurídico o art. 35-A;
- tal dispositivo remete à aplicação do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996;
- a leitura do dispositivo acima transcrito corrobora a tese suscitada nos acórdãos paradigmas e ora defendida, no sentido de que o art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996 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);
- deve-se privilegiar a interpretação no sentido de que a lei não utiliza palavras ou expressões inúteis e, em consonância com essa sistemática, 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;

- por outro lado, 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 8.212/1991;

- essa foi a conclusão a que chegaram os órgãos prolores dos acórdãos paradigmas e que reflete a melhor interpretação da nova sistemática de lançamento das contribuições previdenciárias;

- conforme salientado alhures, 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 9.430/1996). Reproduz trechos do Parecer PGFN/CAT nº 433, de 2009 que corroboram a tese recursal.

A Fazenda Nacional requer seja conhecido e provido o Recurso Especial para

i) restabelecer a decisão de primeira instância, mantendo-se a integralidade do lançamento, sobretudo da competência dezembro de 2000; e iii) determinar a aplicação do art. 32-A, da Lei IV 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.

Ao Recurso Especial da Fazenda Nacional foi dado seguimento conforme o Despacho nº 2300-544/2012, datado de 03/10/2012 (fls. 914/915).

Cientificada do Acórdão de Recurso Voluntário, do Recurso Especial da Fazenda Nacional e do despacho que lhe deu seguimento em 16/11/2012, a Contribuinte interpôs, em 23/11/2012, os embargos de declaração de fls. 919/920, os quais foram rejeitados (despacho de fls. 937/941). O Sujeito Passivo teve ciência da rejeição de seus embargos em 05/09/2017.

Contrarrazões

Em 03/12/2012, foram oferecidas as contrarrazões ao Recurso Especial da Fazenda (fls. 922/932), com os argumentos a seguir consignados:

Conhecimento

- o Recurso Especial da União, na parte em que discute a respeito da penalidade aplicável, não poderia ser sequer conhecido, porque não houve (a) prequestionamento da matéria; e (b) a demonstração da alegada divergência;

- conforme se depreende do Regimento Interno do CARF (art. 67, §3º): *‘O recurso especial interposto pelo contribuinte somente terá seguimento quanto à matéria prequestionada, cabendo sua demonstração, com precisa indicação, nas peças processuais’;*

- apesar de a União defender a aplicação da multa prevista no art. 35-A, da Lei nº 8.212/1991, não há qualquer menção no acórdão recorrido a respeito da aplicação (ou não) de tal dispositivo;

- para que o Recurso Especial pudesse ser conhecido, o Acórdão deveria ter se pronunciado sobre a aplicação, ou não, da norma apontada pela União (art. 35-A, da Lei nº 8.212/1991);

- não tendo havido manifestação no Acórdão recorrido sobre a matéria, não pode a CSRF conhecer da questão;
- para ser admitido um Recurso Especial interposto com fulcro no art. 67 do Regimento Interno do CARE (Anexo II à Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009), é indispensável que a parte recorrente efetue a demonstração da alegada divergência jurisprudencial (art. 67, § 4º do Regimento Interno);
- o acórdão recorrido concluiu que o valor da multa aplicada à Recorrida (com base no art. 32, IV e § 5º, da Lei nº 8.212/91, pela suposta apresentação de GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as obrigações tributárias) deverá ser recalculado, observando-se o disposto no art. 32-A da Lei nº 8.212/91 (acrescentado pela MP nº 449/2008);
- de acordo com a União, haveria divergência entre o Acórdão recorrido e precedentes da 6ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes e da 1ª Turma da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, segundo os quais a multa aplicável neste caso seria a do art. 35-A da Lei nº 8.212/1991;
- contudo, os paradigmas indicados não representam o atual entendimento desse Conselho, não sendo aptos a demonstrar a alegada divergência, o que é expressamente exigido pelo art. 67, § 4º, do Regimento Interno do CARF;
- isso porque, recentemente, a 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais pacificou o entendimento de que, em se tratando de descumprimento da obrigação acessória em questão, é aplicável a multa prevista no art. 32-A da Lei nº 8.212/1991. Cita jurisprudência do CARF;
- como há manifestação da Câmara Superior acerca da matéria, não se poderia falar em divergência jurisprudencial (art. 67, § 10, do Regimento Interno do CARF);

Mérito

DECADÊNCIA

- não se poderia falar em aplicação incorreta do art. 173, I, do CTN, porque sequer é este o dispositivo legal aplicável neste caso;
- todos os valores exigidos (inclusive o saldo remanescente, não cancelado pelo Acórdão recorrido) foram atingidos pela decadência;
- tratando-se de tributo sujeito a lançamento por homologação (que é o caso das contribuições que deram origem à cobrança da multa aqui questionada), o prazo decadencial deveria ser contado a partir de cada fato gerador, a teor do que preconiza o art. 150, § 4º, do CTN. Cita jurisprudência do STJ que entende apta a corroborar sua tese;
- o CARF reconheceu que o prazo decadencial, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação, tem como marco inicial a data do fato gerador. Reproduz jurisprudência administrativa;
- as contribuições previdenciárias estão sujeitas a lançamento por homologação, o prazo decadencial para o Fisco promover o lançamento é de cinco anos contados do respectivo fato gerador;
- tal sistemática também se aplica ao crédito tributário decorrente do suposto descumprimento de obrigação acessória pertinente (como é o caso dos autos);

RETROATIVIDADE BENIGNA

- a União defende que o dispositivo legal a ser aplicado no caso dos autos (apresentação de GFIP com supostas incorreções/omissões), com a superveniência da MP nº 449/2008, passaria a ser o art. 35-A da Lei nº 8.212/1991 (que remete ao art. 44, I, da Lei nº 9.430/1996), e não o art. 32-A desta mesma Lei;
- no entender da União, este último dispositivo se aplicaria exclusivamente às situações em que somente tenha havido descumprimento da obrigação acessória (apresentação de GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as obrigações tributárias), ou seja, quando não há também lançamento das contribuições em si.
- no presente caso, a aplicabilidade das disposições "benéficas" da MP nº 449/08 (Lei nº 11.941/2009), como prevê o art. 106 do CTN, vez que reconhecida pelo próprio Acórdão recorrido, bem como pela União, a controvérsia reside, portanto, na possibilidade de aplicação do art. 32-A, da Lei nº 8.212/1991, cuja incidência, reconhecida pelo Acórdão recorrido;
- considerando-se a realidade dos autos neste exato momento, a alteração benéfica trazida pela MP nº 449/08 (Lei nº 11.941/2009), sem dúvida, é aquela que resultou no art. 32-A, I, da Lei nº 8.212/1991;
- segundo o citado dispositivo legal, o contribuinte que apresentar GFIP com incorreções ou omissões estará sujeito A multa, 'I - de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de dez informações incorretas ou omitidas'
- a União não poderia defender aplicação exclusivamente do art. 35-A da Lei no 8.212/91 (com a redação dada pela MP no 449/2008), sem possibilitar a aplicação do art. 32-A, I, do mesmo diploma legal;
- não merece prosperar o argumento da União de que o art. 32-A se aplicaria exclusivamente às situações em que somente tenha havido descumprimento da obrigação acessória (em que não há lançamento de tributo);
- a 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais vem admitindo a aplicação do art. 32-A, da Lei nº 8.212/1991 em casos análogos ao presente, ainda que se verifique o concomitante lançamento das contribuições em si, quando verificar-se que sua aplicação resulta mais favorável ao contribuinte;
- nesse contexto, conclui-se que o valor da multa exigida não poderá ser superior àquele previsto no art. 32-A, I, da Lei nº 8.212/1991;
- no caso em apreço, não haveria qualquer possibilidade de a multa ser aplicada nos termos do art. 35-A, da Lei nº 8.212/1991;
- as contribuições pertinentes ao presente Auto de Infração foram lançadas na NFLD nº 35.883.686-7 (Processo Administrativo nº 37169.003441/2007-35);
- nos autos do referido processo, já restou reconhecida a decadência no que tange às competências de 11/2001 e anteriores;
- na pior das hipóteses, a única multa que poderia ser exigida seria aquela prevista no art. 32-A, I, da Lei nº 8.212/91, considerando-se a ausência de qualquer contribuição a ser paga no período remanescente aqui exigido.

Requer não seja conhecido o Recurso Especial da Fazenda Nacional ou, alternativamente, que lhe seja negado provimento.

Recurso Especial da Contribuinte

Em 19/09/2017, o Sujeito Passivo apresentou também Recurso Especial (fls. 947/954), no intuito de discutir a matéria **decadência**.

À guisa de paradigma foi trazido aos autos o Acórdão nº 2403-001.043. Confira-se a ementa do julgado:

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 31/10/2001 a 31/12/2006

PREVIDENCIÁRIO. INCLUSÃO DOS SÓCIOS NO AI.

DECADÊNCIA. DEIXAR DE ENVIAR A GFIP. INFRAÇÃO. RECÁLCULO DA MULTA COM OBSERVÂNCIA DO ART. 32-A DA LEI N. 8.212/91. APLICAÇÃO DA RETROATIVIDADE BENIGNA.

Deve ser desentranhada dos autos a lista dos Co-Responsáveis.

Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, o prazo decadencial das Contribuições Previdenciárias é de 05 (cinco) anos, nos termos dos arts. 150, § 4º, em relação às multas pelo descumprimento de obrigação acessória, por força da Súmula Vinculante nº 08, do Supremo Tribunal Federal. Constitui infração, punível na forma da Lei, deixar de enviar à Previdência Social a Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP). Aplicação da retroatividade benigna prevista no art. 106 do CTN, para aplicar a multa do art. 32A da Lei n. 8.212/91. Recurso Voluntário Provido em Parte.

Ao Recurso Especial da Contribuinte foi dado segmento pelo despacho datado de 15/12/2017 (fls. 969/973).

Abaixo, as alegações trazidas no apelo do Sujeito Passivo:

- a empresa foi autuada porque, segundo o Auto de Infração, teria apresentado GFIP com dados não correspondentes a todos os fatos geradores das contribuições previdenciárias por ela devidas;
- restou devidamente afastada pelo Acórdão recorrido a aplicação do prazo decadencial do art. 45 da Lei nº 8.212 de 1991, declarado inconstitucional pelo STF (Súmula Vinculante nº 8);
- o Acórdão recorrido concluiu que o prazo decadencial, no caso da multa aplicada, seria regido pelo art. 173, e não pelo art. 150, § 4º, do CTN;
- considerando que a notificação da contribuinte ocorreu em 11/2006, o Acórdão reconheceu a decadência tão-somente das competências anteriores a 12/2000;
- quando se trata de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, como é o caso das contribuições previdenciárias, o Fisco dispõe de cinco anos para promover o lançamento, contados dos respectivos fatos geradores, conforme dispõe o art. 150, § 4º, do CTN. Transcreve a Súmula CARF nº 99;

- mesmo que se considere apenas a data de 27/10/2006, quando ocorreram a expedição do Auto de Infração e a consolidação do “crédito” (o que foi expressamente reconhecido pelo Acórdão recorrido), chega-se à conclusão de que todos os supostos fatos geradores ocorridos em setembro de 2001 e períodos anteriores foram atingidos pela decadência;
- houve o pagamento parcial das contribuições;
- tal fato é inquestionável, bastando para sua confirmação a verificação do Auto de Infração (itens 3.1.1 e 3.2.1 do relatório fiscal da infração), que atestou se tratar de “débitos” isolados, o que confirma a existência de pagamentos ao INSS no período atingido pela decadência (12/2000 a 09/2001);
- conforme o Paradigma acima citado, em se tratando de multa por descumprimento de obrigação acessória ligada a contribuições previdenciárias, deve ser aplicado o art. 150, § 4º, do CTN, que prevê a contagem do prazo decadencial a partir do próprio fato gerador das contribuições exigidas.

Em sede de contrarrazões a PGFN refuta os fundamentos erigidos no Recurso Especial da Contribuinte, inferindo que:

Conhecimento

- quanto à matéria, o recorrente indicou apenas um paradigma, Acórdão nº 2403- 001.043;
- o acórdão indicado como paradigma foi especificamente reformado, consoante informações extraídas da ata de julgamento de dezembro de 2017;
- não há, com relação à matéria ventiladas no recurso especial, divergência atual a ser pacificada, razão pela qual o recurso não merece ser admitido;

Mérito

- no presente feito, não houve pagamento antecipado, mesmo porque se trata de auto de infração (penalidade), cujo lançamento será sempre de ofício, não por homologação;
- por conta disso, aplica-se como termo inicial da decadência o disposto no art. 173, inciso I, do CTN;
- ainda que não se tratasse de lançamento de ofício, o termo inicial da decadência desloca-se para o fato gerador, nos termos do artigo 150, § 4º do CTN, tão-somente quando for lançamento por homologação e o contribuinte efetuar recolhimento antecipado do tributo. Cita doutrina e jurisprudência;
- tratando-se de lançamento de multa, por meio de auto de infração, cujo lançamento será sempre de ofício, e não por homologação, não existe dispositivo legal que autorize deslocar o termo inicial da decadência para o fato gerador, devendo ser aplicada a regra geral do artigo 173, I do CTN;
- além disso, não houve antecipação de recolhimento dos valores relativos à penalidade;
- a sistemática introduzida pela MP nº 449/2008 convertida na Lei nº 11.941/2009 não tem o condão de alterar a regra da decadência;
- os lançamentos da penalidade e das contribuições previdenciárias, como anteriores às alterações na legislação, foram realizados separadamente e tramitam em processos autônomos;

- ao final, caso seja necessária à execução, caberá ao Fisco analisar a penalidade mais benéfica: manutenção dos lançamentos autônomos (artigos 32 e 35 da Lei nº 8.212 antes das alterações) ou aplicação da multa de ofício calculada na forma do artigo 35-A da Lei 8.212/91;
- a análise da decadência não fica condicionada à regra acima exposta;
- no direito tributário, a obrigação acessória é independente da obrigação principal, podendo, pelo simples fato da sua inobservância, converter-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária;
- assim, a penalidade independe da existência de tributo a ser recolhido;
- somente se for o caso de execução, os processos referentes ao AIOP e ao AIOA serão analisados conjuntamente;
- deve ser mantido o acórdão atacado, no ponto em que foi objeto de insurgência pelo contribuinte, negando-se provimento ao respectivo recurso especial.

Voto

Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho - Relator

Recurso Especial da Fazenda Nacional

Conhecimento

O Recurso Especial é tempestivo, restando perquirir se atende aos demais pressupostos de admissibilidade, tendo em vista as asserções trazida em sede de Contrarrazões.

Aduz a Contribuinte que apesar de a Fazenda Nacional defender a aplicação da multa prevista no art. 35-A, da Lei nº 8.212/1991, não há qualquer menção no acórdão recorrido a respeito da aplicação ou não de tal dispositivo. Para que o Recurso Especial pudesse ser conhecido, insiste, o acórdão deveria ter se pronunciado sobre a aplicação, ou não, da norma apontada como aplicável ao caso (art. 35-A, da Lei nº 8.212/1991).

Outro questionamento apresentado nas contrarrazões diz respeito à demonstração da alegada divergência jurisprudencial. Entende o Sujeito Passivo que os paradigmas que serviram de base ao apelo fazendário não representam o atual entendimento do CARF sobre a matéria e, por isso, não se prestariam a fundamentar o dissídio interpretativo.

De início, importa ressaltar que os questionamentos relacionados ao conhecimento referem-se somente à parte do Recurso Especial da Fazenda Nacional que trata da aplicação da penalidade (retroatividade benigna), quanto à decadência não há indagação alguma.

Assim, por entender que, no que tange a decadência, há claro dissenso interpretativo entre os acórdãos recorrido e paradigma, conheço do Recurso Especial.

A respeito da retroatividade benigna, verifica-se que o Sujeito Passivo parece confundir matéria e tese. No caso, a matéria veiculada no Recurso Especial, cujo conhecimento

está sendo questionado, é “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”. A discussão a respeito de referida matéria abrange a legislação tributária correlata como um todo.

Dessarte, para que seja suscitada a divergência jurisprudencial, é suficiente a indicação de paradigma que adote interpretação diversa da que foi dada pelo acórdão recorrido. Ao revés do que entende a Contribuinte, ao se utilizar da expressão “lei tributária”, o art. 67 do Regimento Interno do CARF não se restringe a dispositivo a que se tenha feito referência expressa na decisão questionada e sim ao conjunto de normas que tratam do tema. Por óbvio, é perfeitamente possível, além de corriqueiro, que o dissenso jurisprudencial se instaure em razão da aplicação de disposições normativas diversas na solução de litígios envolvendo situações correlatas. Isso não implica ausência de prequestionamento.

No caso que ora se analisa, a matéria interpretada de forma divergente é a aplicação da retroatividade benigna prevista na alínea “c” do inciso II do art. 106 do CTN, tendo em vista as alterações promovidas na Lei nº 8.212/1991 pela Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009. As teses dizem respeito a quais dispositivo da novel legislação devem ser comparados com aqueles trazidos pela legislação revogada para a determinação da multa mais benéfica.

A tese empreendida no acórdão recorrido foi de que o recálculo da multa havia de observar o disposto no art. 32-A, acrescido pela MP 449, conforme excerto a seguir reproduzido:

Desta feita, referente ao período "pendente", qual seja, de 01/2001 a 09/2001, no meu entendimento, caso se constate no recálculo da multa com a observância no disposto no art. 32-A, inciso I, da lei n. 8.212/91, na redação dada pela Lei n. 11.941/09, que o novo valor da penalidade aplicada é mais benéfico ao contribuinte, não há como se ignorar o disposto no art. 106, II, "c", do CTN, privando a empresa do benefício legal.

Os paradigmas, por seu turno, entenderam pela soma das multas de obrigações principais e acessória previstas na legislação revogada (art. 35, II, e 32, IV, da Lei nº 8.212/1991) e sua comparação com a penalidade referida no art. 35-A mesma Lei, introduzido pela MP nº 449/2008, que remete ao inciso I da Lei nº 9.430/1996. Confira-se:

Acórdão nº 2401-00.127

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 As alterações trazidas.

No caso das notificações conexas e já julgadas, prevaleceram os valores de multa aplicados nos moldes do art. 35, inciso II, revogado pela MP 449/2008, o qual previa uma multa máxima de cinquenta por cento, ou seja, inferior ao percentual de setenta e cinco por cento estabelecido pela 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. (Grifou-se)

Acórdão nº 206-01.782

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.

[...]

CONCLUSÃO

Voto no sentido de CONHECER do recurso, rejeitar as preliminares, para no mérito DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, para recalcular o valor da multa, se mais benéfico ao contribuinte, de acordo com o disciplinado no art. 44, I da Lei nº 9.430, de 1996, deduzidos os valores levantados a título de multa nas NFLD correlatas. (Grifou-se)

Repise-se que, não obstante as considerações apresentadas pelo Sujeito Passivo, a matéria objeto de recurso, “aplicação do princípio da retroatividade benigna previsto na alínea ‘c’ do inciso II do art. 106 do CTN, tendo em vista as alterações promovidas na Lei nº 8.212/1991 pela Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009” foi efetivamente prequestionada.

Ainda que se pudesse falar em ausência prequestionamento, o que não é o caso, esse requisito aplica-se somente a recurso especial interposto por contribuinte. Senão vejamos o que dispunha art. 67 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256/2009, referido nas contrarrazões do Sujeito Passivo;

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

[...]

§ 3º O recurso especial interposto pelo contribuinte somente terá seguimento quanto à matéria prequestionada, cabendo sua demonstração, com precisa indicação, nas peças processuais. (Grifou-se)

Outro questionamento apresentado nas contrarrazões diz respeito à demonstração divergência jurisprudencial arguída. Entende o Sujeito Passivo que os paradigmas que serviram de base para o apelo fazendário não representa o atual entendimento do CARF sobre a matéria e, por isso, não se prestariam a fundamentar o dissídio interpretativo.

A respeito disso, cumpre esclarecer que, nesse aspecto, para que reste demonstrada a divergência mostra-se suficiente a apresentação de até dois acórdãos que tenham dado “à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF”, nos exatos termos do **caput** e do § 4º 67 do Regimento Interno do CARF.

Além disso, a jurisprudência do CARF apta a obstar o seguimento de recurso especial é aquela consolidada por meio de súmula, a teor do que dispõe o § 2º do Regimento

Interno do CARF, vigente à época da interposição do apelo recursal, que se faz mister transcrever:

Art. 67. [...]

[...]

§ 2º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que aplique súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da Câmara Superior de Recursos Fiscais ou do CARF, ou que, na apreciação de matéria preliminar, decida pela anulação da decisão de primeira instância.

[...]

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

Mérito

Decadência

Da leitura do acórdão recorrido, verifica-se que o Colegiado *a quo* entendeu pela aplicação do inciso I do art. 173 do Código Tributário Nacional – CTN, tendo concluído que, como a consolidação do crédito previdenciário se deu em 27/10/2006 e a autuação abrange o período de 02/1999 a 12/2005, as competências anteriores a 12/2000 teriam sido atingidas pela decadência quinquenal.

A Fazenda Nacional, de modo diverso, informa que o Sujeito Passivo foi cientificado do lançamento em 03/11/2006 e que, de acordo com o inciso I do art. 173 do CTN, o prazo de decadência possui, como termo de início, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido lançado. Por conseguinte, a competência dezembro de 2000 não poderia ter sido considerada como decaída, pois o crédito somente poderia ser constituído após o vencimento da obrigação, ou seja, em janeiro de 2001.

O Sujeito Passivo, argui em contrarrazões que não se poderia falar em aplicação incorreta do art. 173, I, do CTN, porque sequer é esse o dispositivo legal aplicável ao caso. No seu entender, o prazo decadencial deveria ser contado a partir de cada fato gerador, a teor do que preconiza o § 4º do art. 150 do *Códex Tributário*.

Em que pese as razões suscitadas pela Contribuinte, diferentemente do que ocorre com os tributos sujeitos a lançamento por homologação, como é o caso das contribuições previdenciárias, em se tratando de descumprimento de obrigação de fazer, não há que se falar em antecipação de pagamento e, por consectário lógico, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, I do CTN. Em outras palavras, os créditos tributários relacionados a obrigações acessórias decorrem sempre de lançamento de ofício, jamais de lançamento por homologação, circunstância que afasta a incidência da contagem do prazo estabelecida no § 4º do art. 150 do CTN, bem assim da Súmula CARF nº 99.

Mesmo nos autos de infração por omissão de fatos geradores de contribuições sociais em GFIP, não há como considerar correto o reconhecimento, nos processos de obrigações acessórias, dos reflexos da decadência declarada nos processos administrativos que versam sobre obrigações principais. Tratam-se de obrigações tributárias distintas e independentes entre si, sujeitas a regramentos legais diversos.

Ademais, as informações declaradas em GFIP, além de indicarem a existência de créditos tributários devidos pelo contribuinte, prestam-se também a povoar os sistemas do Instituto Nacional do Seguro Social e do Ministério do Trabalho e Emprego com dados relacionados a benefícios previdenciários e direitos trabalhistas.

Ao descumprir a obrigação estabelecida em lei, o sujeito passivo, além de dificultar a cobrança dos tributos dela decorrentes, acaba por impor inúmeros obstáculos aos trabalhadores a seu serviço que necessitam de tais informações para poderem se valer de direitos sociais e previdenciários, razão pela qual, mostra-se ainda mais patente que o simples fato de ter ocorrido a decadência de obrigações tributárias principais não tem o condão de desobrigar o contribuinte da prestação das informações objeto de referida Guia, sendo que o prazo decadencial, como restou evidenciado alhures, segue regra própria.

No presente caso, “o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”, nos exatos termos do art. 173, I do CTN.

A esse respeito, a Súmula Vinculante CARF nº 101, de observância obrigatória na esfera administrativa, esclarece que:

Súmula Vinculante 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.

Para o correto exame do tema aqui tratado, faz-se necessário verificar nos normativos próprios da GFIP qual a data estabelecida para apresentação da Guia. O Manual da GFIP, versão 8.4, que traz regras semelhantes às normas contemporâneas aos fatos geradores objeto de lançamento, estabelece:

A GFIP/SEFIP é utilizada para efetuar os recolhimentos ao FGTS referentes a qualquer competência e, a partir da competência janeiro de 1999, para prestar informações à Previdência Social, devendo ser apresentada mensalmente, independentemente do efetivo recolhimento ao FGTS ou das contribuições previdenciárias, quando houver:

a) recolhimentos devidos ao FGTS e informações à Previdência Social; b) apenas recolhimentos devidos ao FGTS; c) apenas informações à Previdência Social.

O arquivo NRA.SFP, referente ao recolhimento/declaração, deve ser transmitido pelo Conectividade Social até o dia sete do mês seguinte àquele em que a remuneração foi paga, creditada ou se tornou devida ao trabalhador e/ou tenha ocorrido outro fato gerador de contribuição ou informação à Previdência Social. Caso não haja expediente bancário, a transmissão deve ser antecipada para o dia de expediente bancário imediatamente anterior.

O arquivo NRA.SFP, referente à competência 13, destinado exclusivamente à Previdência Social, deve ser transmitido até o

dia 31 de janeiro do ano seguinte ao da referida competência.
(Grifou-se)

Com base nos procedimentos descritos acima, constata-se que o prazo para entrega das GFIP será até o dia 7 do mês seguinte ao pagamento da remuneração para as Guias das competências janeiro a dezembro. Com relação ao décimo-terceiro salário, o prazo somente vence no dia 31 de janeiro do ano subsequente ou no dia útil que lhe anteceder.

Na situação em tela, o que está em discussão é a decadência da parte do lançamento relativa à GFIP da competência 12/2000, que, consoante dispõe o Manual que disciplina a confecção e entrega da Guia, poderia ter sido entregue, com a inclusão dos fatos geradores tidos por omitidos, até o mês de janeiro de 2001.

De outra parte, o documento de fl. 03 revela que o Sujeito Passivo teve ciência do auto de infração em 27/10/2006. Desse modo, à luz do inciso I do art. 173 do CTN e da Súmula Vinculante CARF nº 101, restaram alcançados pela decadência os lançamentos relativos às obrigações acessórias que deveriam ter sido adimplidas até o mês 12/2000. Contudo, como o prazo de entrega da GFIP da competência 12/2000 somente vence em 07/01/2001, não havendo como considerar que a Contribuinte estaria em mora antes dessa data, referida competência não restou alcançada pela decadência.

Por essa razão, o Recurso Especial da Fazenda Nacional, nesta parte, há de ser provido, restabelecendo-se o lançamento em relação à competência 12/2000.

Retroatividade Benigna

Como dito, o lançamento decorre de Auto de Infração em razão de a empresa ter apresentado GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

Conforme já restou esclarecido no relatório, no mesmo procedimento fiscal foi efetuado o lançamento das obrigações principais correspondentes, exigindo multa de ofício por seu descumprimento.

Com relação à presente matéria, a solução do litígio passa pelo exame da alínea “c” do inciso II do referido art. 106, que dispõe:

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. (Grifou-se)

Convém registrar que a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), de forma unânime, pacificou o entendimento de que, na aferição com vistas à aplicação da

retroatividade benigna, não basta verificar a denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre dispositivos, percentuais ou limites. É necessário que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta. Assim, as penalidades previstas no art. 32-A da Lei nº 8.212/1991, não são cabíveis quando realizado o lançamento de ofício, conjuntamente com a autuação pela não informação de fatos geradores de contribuições sociais em GFIP, conforme juízo extraído do Acórdão nº 9202-004.262, de 23/06/2016, cuja ementa a seguir se transcreve:

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 anterior à Medida Provisória nº 449/2008 determinava, para a situação em que ocorresse o recolhimento a menor do tributo e a falta de declaração dos valores sujeitos à incidência de contribuições em GFIP, a constituição do crédito tributário de ofício, acrescido das multas previstas no inciso II dos art. 35 e do § 5º do art. 32 da Lei nº 8.212/1991. Com a superveniência da nova norma, para essa mesma situação (falta de pagamento e de declaração), previu-se somente a aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212/1991, que faz remissão ao art. 44 da Lei nº 9.430/1996.

Por conseguinte, para adequada observância da retroatividade benigna insculpida na alínea “c” do art. 106 do CTN, mostra-se necessário comparar o somatório das multas previstas no inciso II do art. 35 e no § 5º do art. 32 da Lei nº 8.212/1991, na redação anterior à MP 449/2008, e a multa prevista no art. 35-A da mesma lei, acrescentado pela Medida Provisória referida.

As conclusões expostas acima, estão em linha com o entendimento consolidado no âmbito do CARF, muito bem resumido nos excertos Acórdão nº 9202-004.499, de 29/09/2016, transcritos a seguir:

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.

Nesse sentido, para fatos geradores ocorridos até a publicação da Medida Provisória 449, 04/12/2008, uma vez concluído o julgamento na esfera administrativa, a autoridade responsável pela execução do acórdão, deverá observar as disposições contidas na Portaria PGFN/RFB nº 14/2009, que está em perfeita consonância com a jurisprudência administrativa. Confira-se os procedimentos indicados na referida Portaria:

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.

De se ressaltar que, com a superveniência da Súmula CARF nº 119/2018 e a atribuição de efeito vinculante a esse enunciado pela Portaria do Ministério da Economia nº 129, de 1º de abril de 2019, o entendimento aqui esposado passou a ser de observância obrigatória por toda a Administração Tributária Federal. Abaixo o inteiro teor da Súmula:

Súmula Vinculante 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.*

De outra parte, embora o presente Auto de Infração tenha sido lavrado conjuntamente com a autuação relativa às obrigações principais, para as competências até 11/2001, inclusive, o lançamento pela falta de recolhimento do tributo foi afastado em virtude da decadência.

Por conseguinte, nesse ponto, assiste razão à Contribuinte, pois, no caso, a retroatividade benigna deve ser aplicada sem levar em consideração a multa de ofício decorrente do não pagamento da exigência tributária, isto é, sua aplicação deve se dar a partir da comparação entre a penalidade previstas no § 5º do art. 32 da Lei nº 8.212/1991, em sua redação anterior à Medida Provisória nº 449/2008 e aquelas referidas no art. 32-A da Lei nº 8.212/1991, acrescida pela Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei 11.941/2009.

Contudo, esse procedimento encontra-se previsto na Portaria PGFN/RFB nº 14/2009 e, nas competências em que remanescer somente a multa por descumprimento da obrigação acessória, dispõe a norma que a multa mais benéfica deve ser calculada considerando-se tão-somente o referido art. 32-A.

Em virtude disso, dou provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional para que a retroatividade benigna seja aplicada em conformidade com a súmula CARF nº 119.

Recurso Especial da Contribuinte

O Recurso Especial da Contribuinte busca discutir exclusivamente a decadência. Entende o Sujeito Passivo que a disciplina aplicável à hipótese *sub examine* é o § 4º do art. 150 do CTN e não o inciso I do art. 173 do Código, como concluiu o Colegiado Ordinário.

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, por meio de contrarrazões, infere que o apelo não deve ser conhecido, pois o Acórdão nº 2403- 001.043, trazido a cotejo pela Contribuinte, teria sido reformado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais.

De fato, a decisão apresentada como paradigma no Recurso Especial do Sujeito Passivo foi reformada pelo Acórdão 9202-006.297. Porém referida decisão somente foi proferida em 12/12/2017 e apelo recursal data de 12/09/2017. De acordo com o § 15 do art. 67

do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, “*Não servirá como paradigma o acórdão que, na data da interposição do recurso, tenha sido reformado na matéria que aproveitaria ao recorrente*”.

Ocorre que, como dito, o Recurso Especial da Contribuinte foi acostado aos autos em data anterior à prolação da decisão que reformou o paradigma. Em consequência disso, as alegações da Fazenda Nacional não têm amparo regimental.

Por outro lado, a matéria objeto do apelo do Sujeito Passivo foi tratada por ocasião da análise do Recurso Especial da Fazenda Nacional, onde se decidiu que, em relação a obrigações acessórias, a contagem do prazo decadencial deve se pautar pelo disposto no inciso I do art. 173 do CTN.

Assim, restaram por prejudicadas as alegações trazidas no Recurso Especial da Contribuinte, o que impõe o seu não conhecimento.

Conclusão

Em razão do exposto, conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e, no mérito, dou-lhe provimento para restabelecer o lançamento em relação à competência 12/2000 e para que a retroatividade benigna seja aplicada em conformidade com a súmula CARF nº 119; e não conheço do Recurso Especial da Contribuinte.

(assinado digitalmente)
Mário Pereira de Pinho Filho