ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10166.727033/2011-22

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

Processo nº	10166.727033/2011-22
Recurso nº	Especial do Procurador
Acórdão nº	**9202-004.638 – 2ª Turma**
Sessão de	25 de novembro de 2016
Matéria	CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente	FAZENDA NACIONAL
Interessado	BIG TRANS COMERCIAL DE ALIMENTOS S/A

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

MULTA DE OFÍCIO. 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, antes de tudo, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto que sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta.

Recurso especial conhecido e provido.

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.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Presidente em Exercício e Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente em exercício), Maria Helena Cotta Cardozo, Patrícia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior, Gerson Macedo Guerra e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.

Relatório

Do Processo, até a Decisão Recorrida

Trata o presente processo de autos de infração - AI, às e-fls. 33 a 59 cientificados ao contribuinte em 17/10/2011, com relatório fiscal às e-fls. 05 a 30. O objeto do presente processo são as contribuições devidas à Seguridade Social, tendo por base de incidência valores considerados de remuneração pagos, devidos ou creditados a qualquer título aos segurados que lhe prestem serviços e não declarados em Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informações a Previdência Social - GFIP. Esses valores decorriam de auxílio alimentação sem adesão ao PAT; premiação por atingimento de metas pelos funcionários; dissídio retroativo pago em dezembro de 2008; vale transporte pago em pecúnia; outros adicionais de férias; e valores em folha de pagamento igualmente não declarados em GFIP. Tais valores implicaram também diferenças de contribuição dos segurados empregados, relativamente aos valores declarados.

No presente processo foram emitidos também nove termos de sujeição passiva solidária, em razão de integrarem um grupo econômico com a autuada, utilizando-se do mesmo nome fantasia e tendo subordinação ao mesmo comando centralizado dela. As empresas solidárias são citadas abaixo da contribuinte no quadro que se segue:

CNPJ	RAZÃO SOCIAL	NOME FANTASIA
03.696.869/0001-00	Big Trans Comercial de Alimentos SA	BIG BOX SUPERMERCADOS
00.637.793/0001-54	Brunela Comercial de Alimentos SA	BIG BOX SUPERMERCADOS
05.074.045/0001-24	Via Park Comercial de Alimentos SA	BIG BOX SUPERMERCADOS
04.059.113/0001-13	Supermercado Tata SA	BIG BOX SUPERMERCADOS
07.676.210/0001-43	Sibéria Comercial de Alimentos SA	BIG BOX SUPERMERCADOS
02.817.987/0001-67	Comercial São Patrício SA	BIG BOX SUPERMERCADOS
06.141.514/0001-43	Comercial de Alimentos Ceres SA	BIG BOX SUPERMERCADOS
03.475.791/0001-02	Soledade Comercial de Alimentos Ltda	BIG BOX SUPERMERCADOS
09.254.164/0001-10	Bento Comercial de Alimentos S.A.	BIG BOX SUPERMERCADOS
08.353.835/0001-37	Península Comercial de Alimentos Ltda.	BIG BOX SUPERMERCADOS

Os autos de infração são, resumidamente, abaixo relacionados:

DEBCAD Nº	DESCRIÇÃO	VALOR CORRIGIDO
37.345.610-7	Contribuição dos segurados que prestam serviços à empresa.	94.782,24
37.354.607-7	Contribuições patronais.	229.510,42
TOTAL DOS AUTOS DE INFRAÇÃO		324.292,66

Cumpre esclarecer que, no lançamento, para aplicação da retroatividade benigna relativa à multa, foi considerado o menor valor entre:

(a) a soma dos seguintes montantes:

(a.1) multa denominada "de mora" por não recolhimento da contribuição, prevista na redação anterior do art. 35 da Lei n° 8.212, de 1991, (dada pelas Leis 9.528/97 e 9.876/99) e

(a.2) multa denominada "de ofício" por falta de declaração do valor em GFIP, prevista na redação anterior do art. 32 da Lei n° 8.212, de 1991, (dada pela Lei 9.528/97) e

(b) a multa prevista no art. 35-A da Lei n° 8.212, de 1991, que faz remissão ao art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996.

A empresa apresentou impugnação, às e-fls. 854 a 874, através da qual contestou o AI. A 3ª Turma da DRJ/CGE considerou procedente em parte a impugnação, por unanimidade de votos, conforme disposto no acórdão n° 04-33.732 de 01/10/2013, às e-fls. 911 a 936.

Inconformada, a contribuinte apresentou recurso voluntário, às e-fls. 980 a 989. Lá afirma: a inexistência de análise relativa a autos de infração que não se encontram no presente processo; suposta descrição incompleta dos fatos que deram causa às infrações; a ilegitimidade da cobrança da contribuição social sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural; e a inexistência de dolo na falta de declaração em GFIP dos valores havidos em folha de pagamento e o pagamento das respectivas contribuições devidas. Por fim, com base no princípio da eventualidade, pleiteia que seja aplicada a multa mais benéfica pela não declaração em GFIP e não recolhimento das contribuições previdenciárias.

O recurso voluntário foi apreciado pela 3ª Turma Especial da Segunda Seção de Julgamento em 16/07/2014, resultando no acórdão 2803-003.374, às e-fls. 1004 a 1013 que tem a seguinte ementa:

> *PEÇA RECURSAL QUE ALEGA SITUAÇÕES INEXISTENTES NO LANÇAMENTO. DIVÓRCIO IDEOLÓGICO. LANÇAMENTO CLARO, PRECISO E OBJETIVO. LASTREADO EM FARTO CONJUNTO PROBATÓRIO. EXISTENTE NOS AUTOS. LANÇAMENTOS ESCLARECIDOS COM RELATÓRIOS E PLANILHAS DESCRITIVAS. NULIDADE FORMAL. INEXISTÊNCIA. APLICAÇÃO DE MULTA BENÉFICA. VERIFICAÇÃO NO MOMENTO DO PAGAMENTO, PARCELAMENTO OU EXECUÇÃO.*
>
> *Recurso Voluntário Provido em Parte.*

O acórdão teve o seguinte teor:

> *ACORDAM os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, a fim de que seja aplicada a multa mais benéfica ao contribuinte, ou seja, a do artigo 35, da Lei 8.212/91 na redação das Lei 9.528/97 e 9.876/99, limitando-se essa multa a setenta e cinco por cento, nos termos do artigo*

35A, da Lei 8.212/91 na redação dada pela Lei 11.941/2009, tudo a ser verificado no momento do pagamento, parcelamento ou execução, relativamente, aos DEBCAD's 37.345.607-7 e 37.345.610-7. Vencido o Conselheiro Helton Carlos Praia de Lima quanto à multa aplicada.

Portanto, o colegiado recorrido, para aplicação da retroatividade benigna, reduziu a multa ao menor valor entre:

(a) multa denominada "de mora" por não recolhimento da contribuição, prevista na redação anterior do art. 35 da Lei n° 8.212, de 1991, (dada pelas Leis 9.528/97 e 9.876/99) e

(b) a multa prevista no art. 35-A da Lei n° 8.212, de 1991, que faz remissão ao art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996.

Recurso Especial da Fazenda

A Fazenda Nacional interpôs recurso especial de divergência - RE, às e-fls. 1015 a 1025, em 14/08/2014, entendendo que o acórdão recorrido merece ser reformado. Tal entendimento seria suportado pelos acórdãos paradigmas nº 2401-00.120 da 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara e nº 2301-00283 da 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara, ambas da Segunda Seção de Julgamento do CARF.

A Procuradora pleiteou o provimento do RE para que se reforme o acórdão recorrido, no ponto em que determinou a redução da multa pela aplicação da retroatividade benigna, para restabelecimento do lançamento conforme calculado no auto de infração.

O Presidente da da 3ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento do CARF, através do despacho de e-fls. 1027 a 1032, deu seguimento ao RE por entender preenchidos os requisitos legais para sua admissibilidade em 17/06/2015.

Por meio das Cartas nº 262/15 a 271/15 da DRFB/DF/DICAT (e-fls. 1034 a 1043) foi dada ciência à contribuinte e a mais nove empresas solidárias: do acórdão do recurso voluntário, do RE da Fazenda e do despacho de admissibilidade. De acordo com os documentos juntados às e-fls. 1048 a 1067, e despacho de encaminhamento da DRF/BSB (e-fl. 1071), todos os sujeitos passivos tiveram ciência em 15/07/2015 e até 13/06/2016 não solicitaram qualquer juntada de recurso.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator

O recurso a ser analisado é tempestivo e atende os demais requisitos de admissibilidade e, portanto, dele conheço.

Julgo, inicialmente, não haver como se afastar a aplicabilidade, ao caso, da retroatividade benéfica prevista no art. 106, inciso II, alínea "c", da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN). Para tanto, trago à colação os dispositivos de interesse ao caso sob análise, bem como excertos do brilhante voto do Ilustre Conselheiro Marcelo Oliveira no âmbito do Acórdão nº 9.202-003.070, proferido por esta mesma 2ª Turma, em 13 de fevereiro de 2014, por concordar integralmente com os seus fundamentos, na forma a seguir transcrita:

> ***Lei 5.172/66 (CTN)***
>
> ***Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:***
>
> ***(...)***
>
> ***II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:***
>
> ***(...)***
>
> ***c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.(g.n.)***
>
> ***Lei 8.212/1991 (Redação anterior):***
>
> *Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos: (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*
>
> *I - para pagamento, após o vencimento de obrigação* ***não incluída em notificação fiscal de lançamento (g.n.):***
>
> *a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*
>
> *b) quatorze por cento, no mês seguinte; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*
>
> *c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*
>
> *II - para pagamento de créditos* ***incluídos em notificação fiscal de lançamento (g.n.):***
>
> *a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*

b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

c) quarenta 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 - CRPS; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

d) cinqüenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

III - para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa:

(...)

Lei 8.212/1991 (nova redação):

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 (g.n.)****, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).*

(...)

Art. 35-A. ***Nos casos de lançamento de ofício (g.n.)*** *relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei n° 9.430, de 27 de dezembro de 1996.*

Acórdão 9.202-003.070 – Voto do Conselheiro Marcelo Oliveira

"

(...)

Portanto, pela determinação do CTN, acima, a administração pública deve verificar, nos lançamentos não definitivamente julgados, se a penalidade determinada na nova legislação é menos severa que a prevista na lei vigente no momento do lançamento.

Só não posso concordar com a análise feita, que leva à comparação de penalidades distintas: multa de ofício e multa de mora.

(...)

Ocorre que o acórdão recorrido comparou, para a aplicação do Art. 106 do CTN, penalidade de multa aplicada em ***lançamento de ofício (grifos no original)****, com penalidade aplicada quando o*

sujeito passivo está em mora, sem a existência do lançamento de ofício, e decide, espontaneamente, realizar o pagamento.

Para tanto, na defesa dessa tese, há o argumento que a antiga redação utilizava o termo ***multa de mora (grifos no original).***

Lei 8.212/1991:

Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá ***multa de mora (grifos no original)****, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos: (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*

I - para pagamento, após o vencimento de obrigação ***não incluída em notificação fiscal de lançamento (grifos no original):***

(...)

II - para pagamento de créditos ***incluídos em notificação fiscal de lançamento (grifos no original):***

Esclarecemos aqui que a ***multa de lançamento de ofício (grifos no original)****, como decorre do próprio termo, pressupõe a atividade da autoridade administrativa que, diante da constatação de descumprimento da lei, pelo contribuinte, apura a infração e lhe aplica as cominações legais.*

Em direito tributário, cuida-se da obrigação principal e da obrigação acessória, consoante art. 113 do CTN.

A obrigação principal é obrigação de dar. De entregar dinheiro ao Estado por ter ocorrido o fato gerador do pagamento de tributo ou de penalidade pecuniária.

A obrigação acessória é obrigação de fazer ou obrigação de não fazer. A legislação tributária estabelece para o contribuinte certas obrigações de fazer alguma coisa (escriturar livros, emitir documentos fiscais etc.): são as prestações positivas de que fala o §2º do art. 113 do CTN. Exige também, em certas situações, que o contribuinte se abstenha de produzir determinados atos (causar embaraço à fiscalização, por exemplo): são as prestações negativas, mencionadas neste mesmo dispositivo legal.

O descumprimento de obrigação principal gera para o Fisco o direito de constituir o crédito tributário correspondente, mediante ***lançamento de ofício (grifos no original)****. É também fato gerador da cominação de penalidade pecuniária, leia-se multa, sanção decorrente de tal descumprimento.*

O descumprimento de obrigação acessória gera para o Fisco o direito de aplicar multa, igualmente por meio de ***lançamento de ofício (grifos no original)****. Na locução do §3º do art. 113 do CTN, este descumprimento de obrigação acessória, isto é, de obrigação de fazer ou não fazer, converte-a em obrigação principal, ou seja, obrigação de dar.*

> *Já a multa de mora não pressupõe a atividade da autoridade administrativa, não tem caráter punitivo e a sua finalidade primordial é desestimular o cumprimento da obrigação fora de prazo.* ***Ela é devida quando o contribuinte estiver recolhendo espontaneamente um débito vencido****.*
>
> ***Essa multa nunca incide sobre as multas de lançamento de ofício (grifos no original)*** *e nem sobre as multas por atraso na entrega de declarações.*
>
> *Portanto, para a correta aplicação do Art. 106 do CTN, que trata de retroatividade benigna, o Relator deveria ter comparado a penalidade determinada pelo II, Art. 35 da Lei 8.212/1991 (****créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento (grifos no original)****, antiga redação, com a penalidade determinada atualmente pelo Art. 35-A da Lei 8.212/1991 (****nos casos de lançamento de ofício (grifos no original))****.*
>
> *Conseqüentemente, divirjo do acórdão recorrido, pelas razões expostas.*
>
> *(...)"*

Verifico, assim, que, ainda que a antiga redação do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, tenha utilizado apenas a expressão "multa de mora", independentemente da denominação que tenha se dado à penalidade, não resta dúvida de que estavam ali descritas duas diferentes espécies de multas: a) as multas de mora propriamente ditas e b) as multas lançadas de ofício.

As primeiras eram cobradas com o tributo recolhido espontaneamente. As últimas, cobradas nos lançamentos de ofício e através de notificação fiscal de lançamento de débito, ou, posteriormente, após a fusão entre a SRP e RFB, através de auto de infração (lançamento de obrigação principal) e auto de infração (no caso de obrigação acessória convertida em obrigação principal através de lavratura de AI pelo seu descumprimento), ambas por força de ação fiscal, tal como ocorria com os demais tributos federais.

Ainda, quanto às multas de ofício, estas duas situações supra elencadas se encontravam, respectivamente, regradas na forma dos antigos arts. 35, II (multa referente à obrigação principal constituída através de NFLD ou AI) e 32, IV, §4º. ou §5º. (ambos referindo-se à obrigação acessória convertida em obrigação principal através de lavratura de AI pelo seu descumprimento), ambos da Lei nº 8.212, de 1991, sendo que, com a alteração legislativa propugnada no referido diploma, passaram a estar regradas conjuntamente na forma de seu art. 35-A.

Assim, entendo que a penalidade a ser aplicada, uma vez caracterizada a ocorrência de lançamento de ofício da obrigação principal através de NFLD(s) ou AI(s) correspondente(s), não pode ser aquela mais benéfica a ser obtida pela comparação da estabelecida pela anterior redação do art. 32, inciso IV, §4º. ou 5º da Lei nº 8.212, de 1991 (aplicável para os casos de descumprimento de obrigação acessória relativa a prestação de informações em GFIP mesmo nos casos como o sob análise em que havia concomitante constituição de ofício da obrigação principal através de NFLD ou AI) com a do art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, incluído pela Lei nº 11.941, de 2009, uma vez que a aplicação desta última, em meu entendimento, deve se cingir a casos em que há o efetivo recolhimento da

contribuição previdenciária lançada, com somente a obrigação acessória tendo sido descumprida, sem lançamento de ofício.

Fundamental notar ter decorrido a constituição da multa, originada pelo descumprimento de obrigação acessória em questão nos presentes autos, de procedimento de ofício.

A propósito, entendo que, para fins de aplicação da retroatividade benéfica, se deva comparar àquela antiga multa por descumprimento de obrigação acessória (regrada na forma da anterior redação do art. 32, inciso IV, §4º ou §5º da Lei nº 8.212, de 1991), quando somada à multa aplicada no âmbito do(s) NFLD(s) ou AI(s) de obrigação principal conexo(s) (regrada na forma da anterior redação do art. 35, inciso II da Lei nº 8.212, de 1991), a multa estabelecida pelo art. 44, da mesma Lei nº 9.430, de 1996, e atualmente aplicável quando dos lançamentos de ofício, consoante disposto no art. 35-A, da Lei nº 8.212, de 1991.

Outrossim, analisando-se o relatório fiscal nas e-fls. 24 a 27 e em particular as planilhas à e-fl. 26, pode-se observar que, no tocante às contribuições previdenciárias, houve a aplicação da comparação acima descrita no período de 01/2008 a 11/2008.

Conclusão

Dessarte, voto no sentido de conhecer do recurso especial de divergência da Procuradora da Fazenda Nacional para dar-lhe provimento e para que seja mantida a multa conforme calculada no lançamento.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos