



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

Processo nº 10166.727516/2011-27
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-006.321 – 2ª Turma
Sessão de 13 de dezembro de 2017
Matéria RETROATIVIDADE BENIGNA, NATUREZA DA MULTA NOS LANÇAMENTOS PREVIDENCIÁRIOS ANTERIORES A MP 449/2008, CONVERTIDA NA LEI 11.941/2009
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado VIA PARK COMERCIAL DE ALIMENTOS S/A

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

RECURSO ESPECIAL. ART. 67 DO RICARF. SITUAÇÕES FÁTICAS DIFERENTES. COMPROVAÇÃO DE DIVERGÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE.

Diante das especificidades das infrações enfrentadas pelos acórdãos e as quais levaram ao lançamento da multa por descumprimento de obrigação acessória, deve-se concluir pela inexistência de similitude fática que permita a caracterização de divergência jurisprudencial.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Maria Helena Cotta Cardozo, Patrícia 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.

Relatório

Trata-se lançamento que abrange o período de janeiro/2008 a dezembro/2008 e por meio da qual exige-se multas por descumprimento de obrigações acessórias cujos fundamentos foram assim descritos no Relatório Fiscal de fls. 9 e seguintes:

AUTO DE INFRAÇÃO DEBCAD Nº 51.012.130-6 – CFL 30

5. Natureza: deixar de preparar folhas-de-pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pelo órgão competente da Seguridade Social.

5.1 - Descrição Sumária da Infração:

a) Nas folhas de pagamento apresentadas pela empresa não constaram os seguintes pagamentos realizados a segurados obrigatórios da previdência social:

1. Alimentação (provento);

2. Vale Transporte (provento).

AUTO DE INFRAÇÃO DEBCAD Nº 51.012.132-2 – CFL 34

6. Natureza: deixar de lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos no exercício de 2008.

6.1 - Descrição Sumária da Infração

a) Da análise da contabilidade da empresa foi possível identificar o registro de operações de aquisição de produção rural, cujos produtores são pessoas físicas, na conta código 2111010001 – Fornecedores Diversos,

b) Nesta conta são registradas tanto as operações realizadas com pessoas jurídicas quanto físicas, indistintamente. Não apenas aquelas de aquisição de produtos rurais, mas também as transações para compra dos demais produtos para revenda pelo supermercado.

c) A VIA PARK não contabilizou de forma segregada, em conta específica, as operações de aquisição de produtos rurais de pessoas físicas, descumprindo a legislação previdenciária, o que motivou a emissão deste auto de infração.

d) Verificou-se, também, que remunerações pagas a trabalhadores não foram contabilizadas em títulos próprios de forma discriminada, tendo sido contabilizadas em contas genéricas, tais como “Salários”.

AUTO DE INFRAÇÃO DEBCAD Nº 51.012.134-9 - CFL 59

7. Natureza: deixar de arrecadar, mediante desconto das remunerações, as contribuições devidas por lhe prestaram serviços.

7.1 - Descrição Sumária da Infração

a) A empresa é obrigada a arrecadar as contribuições devidas, descontando-as da respectiva remuneração e recolher o produto arrecadado à Previdência Social. O desconto da contribuição presume-se feito oportuna e regularmente pela empresa, não lhe sendo lícito alegar omissão para se eximir do recolhimento, ficando diretamente responsável pelo recolhimento das importâncias não descontadas ou descontadas em desacordo com a legislação.

b) A VIA PARK não arrecadou mediante desconto, as contribuições dos segurados empregados referentes às seguintes rubricas levantadas por meio do Auto de Infração nº 37.344.174-6:

- _ Alimentação*
- _ Vale Transporte pago em dinheiro;*
- _ Premiação;*
- _ Dissídio Retroativo;*
- _ Outros Adicionais de Férias.*

AUTO DE INFRAÇÃO DEBCAD Nº 51.012.123-3 - CFL 78

8. Natureza: Apresentar a empresa a GFIP - Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social, com incorreções ou omissões.

Segundo destacado, na mesma ação fiscal foram lavradas ainda as seguintes autuações relativas a obrigação principal:

PROCESSO	DEBCAD	FATO GERADOR
10166.727.512/2011-49	37.344.174-6	Contribuições previdenciárias <u>patronais</u> incidentes sobre: - auxílio alimentação, vale transporte pago em dinheiro, premiação, dissídio retroativo, outros adicionais de férias e pró-labore.
10166.727.512/2011-49	37.344.175-4	Contribuições previdenciárias dos <u>segurados</u> que prestaram serviços à empresa incidentes sobre: - auxílio alimentação, vale transporte pago em dinheiro, premiação, dissídio retroativo, outros adicionais de férias e pró-labore.
10166.727.514/2011-38	37.344.176-2	Contribuições sociais destinadas a outras entidades e fundos, incidentes sobre: - auxílio alimentação, vale transporte pago em dinheiro, premiação, dissídio retroativo e outros adicionais de férias.
10166.727.515/2011-82	37.344.177-0	Contribuições previdenciárias incidentes sobre: -comercialização da produção rural

Julgando a impugnação, a DRJ entendeu pela improcedência do lançamento referente ao DEBCAD 51.012.130-6 (CFL 30), uma vez que a respectiva obrigação principal foi cancelada quando da apreciação do no seu respectivo processo.

Contribuinte apresentou Recurso Voluntário o qual foi provido em parte pela 3ª Turma Especial desta Segunda Seção de Julgamento. O Colegiado afastou a incidência de contribuições sociais previdenciárias sobre os valores pagos à título de auxílio transporte e determinou a aplicação da multa prevista no artigo 32A, I, da lei 8.212/91, caso mais benéfica.

O acórdão nº 2803-003.805 recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

CERCEAMENTO DE DEFESA. NULIDADE. INEXISTÊNCIA

O cerceamento do direito de defesa se dá pela criação de embaraços ao conhecimento dos fatos e das razões de direito à parte contrária, ou então pelo óbice à ciência do auto de infração, impedindo a contribuinte de se manifestar sobre os documentos e provas produzidos nos autos do processo.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA . VALE TRANSPORTE. PAGAMENTO IN NATURA. AUSÊNCIA DE NATUREZA SALARIAL. NÃO INCIDÊNCIA.

O vale-transporte pago pela empresa não integra o salário de contribuição, mesmo que pago em pecúnia, vez que não possui natureza salarial. Súmula CARF n.º 89.

MULTA. APLICAÇÃO DA MAIS BENÉFICA.

Pode-se aplicar a multa de forma retroativa se for mais benéfica ao contribuinte.

ALEGAÇÕES GENÉRICAS. NÃO ENFRENTAMENTO.

Não apresentado a recorrente, efetivamente, recurso em face das demais verbas lançadas na autuação, não há o que ser provido, respeitando-se, por consectário, o princípio tantum devolutum quantum appellatum.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Inconformada, a Fazenda Nacional interpôs recurso especial de divergência questionando o critério adotado pelo Colegiado no que tange a aplicação do princípio da retroatividade benigna previsto no artigo 106, inciso II, alínea “c”, do CTN, em face das penalidades aplicadas às contribuições previdenciárias, previstas na Lei nº 8.212/1991, com as alterações promovidas pela MP 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009. Cita como paradigma os acórdãos 2401-002.453 e 9202-02.086.

Cientificado o sujeito passivo apresentou contrarrazões pugnando manutenção da decisão recorrida.

É o relatório.

Voto

Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri - Relatora

Do conhecimento:

Antes de entrarmos no mérito, são necessárias algumas ponderações quanto ao conhecimento do recurso interposto, isso porque, em que pese os fundamentos do exame de admissibilidade, não vislumbro similitude fática entre o acórdão recorrido e aqueles apontados como paradigmas. Explico.

Conforme consta do relatório, trata-se de lançamento para cobrança de multas pelo descumprimento de obrigações acessórias, que após decisão da DRJ, se limitam a:

51.012.132-2

CFL 34 - deixar de lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos no exercício de 2008.

51.012.134-9

CFL 59 - deixar de arrecadar, mediante desconto das remunerações, as contribuições devidas por segurados que lhe prestaram serviços.

51.012.123-3

CFL 78 - Apresentar a empresa a GFIP - Guia do FGTS e Informações à Previdência Social, com incorreções ou omissões.

Vale mencionar que as penalidades acima tiveram como embasamento legal violação aos seguintes dispositivos: art. 32, IV com redação dada pela Lei nº 11.941/09 (AI 78

- aplicada por ser mais benéfica nos meses de 01 a 08/2008 e 10 a 12/2008), art. 32, II da Lei nº 8.212/91 (AI 34), art. 30, I, 'a' e art. 4º da Lei nº 10.666/03 (AI 59).

Observamos, portanto, que salvo o AI 78 cujo cálculo já levou em consideração a retroatividade benigna e aplicou o art. 32-A, as demais obrigações acessórias aqui discutidas são devidas independentemente da ocorrência de pagamento e consequente lançamento de ofício da obrigação principal. Destaco inclusive que inexistiu qualquer alteração dos dispositivos dos AI 34 e AI 59 em razão da MP 491/08 ou da Lei nº 11.941/09.

Ocorre que embora o lançamento envolva mais de uma obrigação acessória, fato é que o acórdão recorrido não fez qualquer distinção, se limitando em afirmar que multas relativas a 'GFIP' (omissão ou declaração inexata) estariam sujeitas ao art. 32-A da Lei nº 8.212/91, por ser mais benéfica ao contribuinte. Vale destacar que neste ponto o Colegiado *a quo*, como dito, compartilhou do mesmo entendimento aplicado no lançamento, conforme consta do item 08 do Relatório Fiscal.

Pela pertinência transcrevo parte do voto do acórdão recorrido:

Resumindo, é possível concluir que para a aplicação de multas pelas infrações relacionadas à GFIP devem ser observadas as regras do artigo 32A da Lei nº 8.212/1991 que regulam exhaustivamente a matéria, sendo irrelevante a existência ou não pagamento/recolhimento e qual tenha sido a multa aplicada no documento de constituição do crédito relativo ao tributo devido.

Quanto à cobrança de multa nesses lançamentos, realizados no período anterior à MP nº 449/2008, entendo que não há como aplicar o artigo 35A, pois poderia haver retroatividade maléfica, o que é vedado; nem tampouco a nova redação do artigo 35.

*Os dispositivos legais não são interpretados em fragmentos, mas dentro de um conjunto que lhe dê unidade e sentido. As disposições gerais nos artigos 44 e 61 são apenas partes do sistema de cobrança de tributos instaurado pela Lei nº 9.430/1996. Quando da falta de pagamento de tributos são cobradas, além do principal e juros moratórios, valores relativos às penalidades pecuniárias, que podem ser a **multa de mora**, quando embora a destempo tenha o sujeito passivo realizado o pagamento/recolhimento antes do procedimento de ofício, ou a **multa de ofício**, quando realizado o lançamento para a constituição do crédito. Essas duas espécies são excludentes entre si. Essa é a sistemática adotada pela lei. As penalidades pecuniárias incluídas nos lançamentos já realizados antes da MP nº 449/1996 são, por essa nova sistemática aplicável às contribuições previdenciárias, **conceitualmente multa de ofício** e pela **sistemática anterior multa de mora**. Do que resulta uma conclusão inevitável: independentemente do nome atribuído, a multa de mora cobrada nos lançamentos anteriores à MP nº 449/1996 não é a mesma da multa de mora prevista no artigo 61 da Lei nº 9.430/1996. Esta somente tem sentido para os tributos recolhidos a destempo, mas espontaneamente, sem procedimento de ofício.*

E após citar as diversas redações dos arts. 35 e 35-A da Lei nº 8.212/91 e o do art. 61 da Lei nº 9.430/96 concluiu o Conselheiro Relator:

No que tange aos autos de infração referentes à GFIP, que foram lavrados antes da MP nº 449/1996, importa que seja feita a análise quanto à aplicação do artigo 106, inciso II, alínea “c” do CTN:

“Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

...

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.”

E como pode ser notado, as novas regras trazidas pelo artigo 32A são, a priori, mais benéficas que as anteriores, posto que nelas há limites inferiores, senão vejamos: no caso da falta de entrega da GFIP e omissão de fatos geradores, a multa não pode exceder a 20% da contribuição previdenciária, no primeiro caso; e será de R\$ 20,00 por grupo de 10 informações omitidas ou incorretas, no segundo caso.

Portanto, nos casos mais benéficos ao sujeito passivo, consoante o disposto no artigo 106 do CTN, a multa deve ser reduzida para adequá-la ao artigo 32A.

Porém, nos casos em a multa contida no auto de infração é inferior à que seria aplicada pelas novas regras, não há como se falar em retroatividade.

Razão pela qual entendo que os valores impostos pelo fisco devem ser retificados, conforme o novo regramento do citado artigo 32A, eis que mais benéfico para o contribuinte.

Desta decisão a Fazenda Nacional recorre pleiteando a aplicação da Instrução Normativa RFB nº 1.027/2010 e cita trechos dos acórdãos paradigmas para justificar a divergência.

Acórdão nº 2401-002.453:

“De acordo com o fisco, na fixação da multa de ofício, levou-se em conta as alteração legislativa promovida pela MP nº 449/2008, posteriormente convertida na Lei nº 11.941/2008. Assim, comparou-se a multa aplicada com base no art. 35 da Lei nº 8.212/1991 (dispositivo vigente na data da ocorrência dos fatos geradores), com a multa imposta em obediência ao art. 35A da mesma lei, aplicando-se o valor mais favorável ao sujeito passivo.

De acordo com o art. 35A da Lei n.º 8.212/1991, introduzido pela MP n.º 449/2008, havendo lançamento de ofício do tributo, deve-se aplicar a multa prevista no art. 44 da Lei 9.430/1996,(...)

...

Suscita a empresa que lhe fosse aplicada a multa do art. 61 da Lei n.º 9.430/1996, todavia esse dispositivo somente se aplica no caso de recolhimento espontâneo, no qual é aplicada a multa de mora e juros. Havendo lançamento das contribuições, exige-se a multa de ofício prevista no art. 44, I, da mesma Lei.

Assim, o fisco agiu com acerto ao comparar a multa do art. 35 com aquela prevista no art. 35A, ambos da Lei n.º 8.212/1991, não havendo reparos a serem feitos no levantamento quanto a esse aspecto.

...

Cumprindo essa determinação a autoridade fiscal, diante da ocorrência da falta de pagamento do tributo fato incontestável aplicou a multa no patamar fixado na legislação, já considerando, em razão das alterações legislativas advindas da MP n. 449/2008, posteriormente convertida na Lei n. 11.941/2009, dispositivo mais benéfico ao sujeito passivo, conforme muito bem demonstrado no próprio relatório fiscal em que é apresentada planilha pormenorizada de aplicação da multa.” (grifo nosso)

Acórdão nº 920202.086:

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

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

Ou seja, a multa prevista no art. 44, inciso I da Lei 9.430, de 1997, decorrente do lançamento de ofício é única, no importe de 75% (se não duplicada), e visa apenas, de forma conjunta, tanto o não pagamento (parcial ou total) do tributo devido, quanto a não apresentação da declaração ou a declaração inexata, sem haver como mensurar o que foi aplicado para punir uma ou outra infração.

No presente caso, em que houve a aplicação da multa prevista no revogado art. 32, § 5º, que se refere à apresentação de declaração inexata, e também da sanção pecuniária pelo não

pagamento do tributo devido no prazo de lei, estabelecida no igualmente revogado art. 35, II, o cotejo das duas multas, em conjunto, deverá ser feito em relação à penalidade pecuniária do art. 44, inciso I, da Lei 9.430, de 1997, que se destina a punir ambas as infrações já referidas, e que agora encontra aplicação no contexto da arrecadação das contribuições previdenciárias.”

(grifo nosso)

Analisando as citações acima, percebemos que no que tange ao primeiro paradigma 2401-002.453, temos um lançamento onde se exige multa de ofício pelo inadimplemento de obrigação principal, situação em que aquele colegiado entendeu que tal multa possui natureza distinta da multa de mora prevista no art. 61 da Lei nº 9.430/69. Neste cenário determinou-se que a multa de ofício do antigo art. 35 fosse comparada com a multa de ofício trazida pela Lei nº 11.941/08. Definitivamente, este não é o nosso caso, já que não estamos diante de lançamento de multa de ofício por ausência de pagamento.

No segundo paradigma 9202-02.086, onde se aplica a teoria da soma nos moldes da IN 1.027/10, temos um lançamento onde cobra-se multa de ofício pelo descumprimento da obrigação principal e multa por descumprimento de obrigação acessória relativa à GFIP cujo lançamento ocorreu antes da entrada em vigor da MP 491/08, o que justificou a lavratura de um AI 68 e a posterior aplicação do art. 106 do CTN.

No presente caso, embora na mesma ação fiscal tenha sido lavrado autos de infração para cobrança da obrigação principal, estamos tratando de um lançamento realizado já na vigência da lei nova, e o qual se limita a cobrança de multas por descumprimento de obrigações instrumentais autônomas (AI 34 e AI 59), e multa decorrente de GFIP cujo cálculo já levou em consideração a redação modificada do art. 32 e 32-A da Lei nº 8.212/91 (AI 78), não havendo espaço para se aplicar o entendimento adotado pelos acórdãos paradigmas.

Assim, diante das especificidades que envolvem os lançamentos analisados podemos concluir pela inexistência de similitude fática que permita a caracterização da divergência jurisprudencial perseguida pela Fazenda Nacional.

Diante de todo o exposto, não conheço do recurso especial.

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri