



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

**Processo nº** 10680.723013/2010-82  
**Recurso nº** Especial do Procurador e do Contribuinte  
**Acórdão nº** 9202-006.567 – 2ª Turma  
**Sessão de** 28 de fevereiro de 2018  
**Matéria** CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS  
**Recorrentes** FAZENDA NACIONAL E VALE DO OURO TRANSPORTE COLETIVO LTDA.  
FAZENDA NACIONAL E VALE DO OURO TRANSPORTE COLETIVO LTDA.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007

**MULTA. RETROATIVIDADE BENÉFICA. APLICAÇÃO**

Quando da aplicação, simultânea, em procedimento de ofício, da multa prevista no revogado art. 32, § 5º, da Lei nº. 8.212, de 1991, que se refere à apresentação de declaração inexata em GFIP, e também da sanção pecuniária pelo não pagamento do tributo devido, prevista no art. 35, II da mesma Lei, deve-se cotejar, para fins de aplicação do instituto da retroatividade benéfica, a soma das duas sanções eventualmente aplicadas quando do lançamento, em relação à penalidade pecuniária do art. 44, inciso I, da Lei 9.430, de 1996, que se destina a punir ambas as infrações já referidas, e que se tornou aplicável no contexto da arrecadação das contribuições previdenciárias desde a edição da Medida Provisória nº. 449, de 2008. Assim, estabelece-se como limitador para a soma das multas aplicadas através de procedimento de ofício o percentual de 75%.

**NÃO CONHECIMENTO. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE.**

Não se conhece de Recurso Especial de Divergência, quando não resta caracterizada a divergência interpretativa entre os colegiados dos Acórdãos recorrido e paradigma.

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 que a retroatividade benigna seja aplicada em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14, de

2009. 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)

Heitor de Souza Lima Junior – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Patrícia da Silva, Heitor de Souza Lima Junior, Ana Paula Fernandes, Mário Pereira de Pinho Filho (Suplente convocado), Ana Cecília Lustosa da Cruz, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em exercício).

## Relatório

Em litígio, o teor do Acórdão nº 2301-002.693, prolatado pela 1ª. Turma Ordinária da 3ª. Câmara da 2ª. Seção deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, na sessão plenária de 17 de abril de 2012 (e-fls. 524 a 531). Ali, por maioria de votos, deu-se parcial provimento ao Recurso Voluntário, na forma de ementa e decisão a seguir:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS*

*Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007*

*CONTRIBUIÇÃO A TERCEIRAS ENTIDADES*

*Toda empresa está obrigada a recolher a contribuição devida aos Terceiros, incidente sobre a totalidade da remuneração paga aos segurados empregados.*

*SALÁRIO INDIRETO – AUXÍLIO ALIMENTAÇÃO PAGA EM PECÚNIA REMUNERAÇÃO CONCEITO*

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

*AUXÍLIO ALIMENTAÇÃO EM PECÚNIA INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO*

*As verbas intituladas auxílioalimentação, pagas em pecúnia, integram o salário de contribuição por possuírem natureza salarial. Constatada a não incidência das contribuições previdenciárias sobre a referida quantia, logo, não há que se falar na cobrança de valores a título de contribuições destinadas a FNDE, INCRA, SESC, SENAC E SEBRAE.*

*PAGAMENTOS A SEgurados EMPREGADOS.*

*Não trazendo a autuada elementos que infirmem o trabalho fiscal, há de ser mantida a atuação, eis que a legislação determina a incidência de contribuição previdenciária sobre salários pagos a segurados empregados.*

**MULTA. RETROATIVIDADE BENIGNA.**

*Incide na espécie a retroatividade benigna prevista na alínea “c”, do inciso II, do artigo 106, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional, devendo ser a multa lançada na presente atuação calculada nos termos do artigo 35 caput da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, com arelação dada pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, se mais benéfica ao contribuinte.*

*Decisão: I) Por voto de qualidade: a) em negar provimento ao recurso na questão do auxílio alimentação pago em pecúnia, nos termos do voto do(a) Redator(a). Vencidos os Conselheiros Leonardo Henrique Pires Lopes, Damião Cordeiro de Moraes e Adriano Gonzáles Silvério, que votaram em dar provimento ao recurso nesta questão; II) Por maioria de votos: a) em manter a aplicação da multa. Vencido o Conselheiro Mauro José Silva, que votou em excluir a multa; b) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para que seja aplicada a multa prevista no Art. 61, da Lei nº 9.430/1996, se mais benéfica à Recorrente, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira, que votaram em manter a multa aplicada; III) Por unanimidade de votos: a) em negar provimento ao Recurso nas demais alegações da Recorrente, nos termos do voto do Relator. Redatora: Bernadete de Oliveira Barros.*

Por lapso procedimental, o Acórdão foi inicialmente levado à ciência da autuada (sem prévia ciência da Fazenda Nacional), em 17/07/12 (e-fl. 534), tendo a contribuinte, então, ingressado, em 31/07/12 (e-fl. 536), com Recurso Especial de e-fls. 536 a 542 e anexos. O recurso foi regularmente admitido, na forma de exame de admissibilidade de e-fls. 562 a 565.

Mais especificamente, no pleito admitido, alega-se divergência em relação ao decidido pela 2ª Turma Ordinária da 4ª. Câmara da 2ª. Seção deste Conselho, em 19/04/2012, no âmbito dos Acórdãos de nº. 2402-002.677 e, ainda, em relação ao decidido pela 2ª Turma Ordinária da 3ª. Câmara da 2ª. Seção deste Conselho, em 17/05/2012, no âmbito dos Acórdãos 2302-001.758, de ementas e decisões a seguir transcritas.

**Acórdão 2402-002.677**

*Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias*

*Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2006*

**VALE TRANSPORTE EM PECÚNIA – NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA**

*Não há incidência de contribuição previdenciária sobre o vale transporte pago em pecúnia, considerando o caráter indenizatório da verba .Recurso Voluntário Provido.*

*Decisão: por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso.*

**Acórdão 2302-001.758**

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

*Período de apuração: 01/07/1995 a 31/12/1998*

**ASSISTÊNCIA MÉDICA.**

*Para a isenção de contribuição sobre os valores relativos à assistência médica, é necessário que a cobertura oferecida abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa.*

**VALE-TRANSPORTE**

*Não há incidência de contribuição previdenciária sobre o vale-transporte pago em pecúnia, considerando o caráter indenizatório da verba - Súmula n.º 60 da AGU, de 08/12/2011, DOU de 09/12/2011.*

**ALIMENTAÇÃO. CESTA BÁSICA NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.**

*De acordo com o disposto no Parecer PGFN/CRJ/Nº 2117/2011, a reiterada jurisprudência do STJ é no sentido de se reconhecer a não incidência da contribuição previdenciária sobre alimentação in natura fornecida aos segurados. Tendo sido o Parecer PGFN/CRJ/Nº 2117/2011 objeto de Ato Declaratório do Procurador Geral da Fazenda Nacional, urge serem observadas as disposições inscritas no art. 26-A, §6º, II, "a" do Decreto nº 70.235/72, inserido pela Lei nº 11.941/2009.*

**MULTA MORATÓRIA**

*Em conformidade com o artigo 35, da Lei 8.212/91, na redação vigente à época da lavratura, a contribuição social previdenciária está sujeita à multa demora, na hipótese de recolhimento em atraso. JUROS/SELIC. As contribuições sociais e outras importâncias, pagas com atraso, ficam sujeitas aos juros equivalentes à Taxa Referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC, nos termos do artigo 34 da Lei 8.212/91. Súmula do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais diz que é cabível a cobrança de juros de mora sobre os débitos para com a União decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.*

*Recurso Voluntário Provido em Parte.*

---

*Decisão: por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Devem ser excluídos os valores relativos a vale-transporte e alimentação. Vencidos os Conselheiros Wilson Antonio de Souza Correa e Vera Kempers de Moraes Abreu que entenderam aplicar-se o art. 150, parágrafo 4º do CTN para todo o período.*

Após defender a existência de divergência interpretativa, caracterizada pela similitude de situações fáticas e soluções diametralmente opostas, em linhas gerais e demonstrar a existência de prequestionamento, argumenta a contribuinte em sua demanda que:

a) A jurisprudência pátria já considerou que quando a concessão do vale-alimentação não advém do contrato de trabalho pactuado entre obreiro e empregador, mas da convenção coletiva da categoria, fica afastada a aplicação do art. 458 da CLT e Súmula 241 do TST, que atribui natureza salarial às verbas pagas a título de alimentação por força do contrato de trabalho. Neste sentido, tratando-se de verba indenizatória, não há que se falar em incidência de contribuições previdenciárias sobre os valores pagos a título de ajuda de custo alimentação. Totalmente insubsistente, portanto, a presente autuação. Colaciona jurisprudência emanada da Justiça do Trabalho que justificaria tal posicionamento;

b) A incidência tributária é definida pela Constituição Federal de 1988. Abaixo dela se faz a lei para tentar operacionalizá-la. Como toda tentativa está afeta a erros e, no caso, se incluem absurdos jurídicos motivados pelos interesses políticos esposados em corpo de lei apenas para se tentar legitimar a fome dos cofres públicos, a "estreita observância à legislação específica" é a maior responsável pelas inconstitucionalidades que, não raro, pautam a atuação da fiscalização. Fato desculpável pelo caráter vinculado da atuação fiscalizatória, mas absurda se convalidada pelos órgãos julgadores administrativos que podem e devem interpretar adequadamente a legislação específica quando esta se mostrar inadequada;

c) A incidência tributária relativa à contribuição previdenciária encontra-se na CF/88, mais especificamente em seu art. 195. Portanto, a incidência tributária é remuneração dada em contraprestação do esforço laboral. A expressão "a qualquer título", constante do mencionado artigo, não quer dizer que qualquer valor deva ser incluído. Na verdade significa que, sendo paga em função de contra-prestação do esforço laboral, valores a qualquer título compõem a base de cálculo da contribuição previdenciária. Portanto, primeiro analisa-se a natureza da verba. Se for remuneratória, qualquer verba se encaixa na base de cálculo. As outras guardam relação apenas na esfera empregado-empregador não podendo nela o Fisco se intrometer e exigir a contribuição previdenciária. Percebe-se, indubitavelmente, que o § 9º, art. 28 da Lei nº 8.212, de 91 não isenta as verbas indenizatórias, pois a lei não tem o poder de isentar aquilo que não é constitucionalmente tributável. Trata-se de enumeração prática e não exaustiva, posto ser impossível prever a natureza de todas as verbas pagas no universo laboral. Desta forma, não prestando a lei para definir *in casu*, a natureza das verbas pagas aos empregados, tem-se na jurisprudência fonte confiável para a análise mais próxima do caso concreto;

d) Nos paradigmas, restou definido que a forma de pagamento, se *in natura* ou se em espécie, não altera a natureza da verba paga, por óbvio. Se a verba é disponibilizada pelo empregador "para" o serviço e não "pelo" serviço, não cabe falar de remuneração, sobrando apenas a conclusão a respeito do caráter indenizatório. Sendo indenizatória a verba, o

seu pagamento *in natura*, em espécie ou seja lá como for acordado entre empregador e empregado, não tem o condão de alterar este caráter.

Assim, pede a reforma do Acórdão recorrido, para determinar a exclusão do auxílio-alimentação da base de cálculo da contribuição de terceiros - FNDE, INCRA, SEBRAE, SEST e SENAT, independentemente da forma de pagamento e de inscrição no PAT, dois fatores que não possuem o condão de alterar a natureza da verba repassada aos empregados da Recorrente.

Enviados os autos para ciência da Fazenda em 10/04/15 (e-fl. 565), esta ofereceu, em 13/04/15 (e-fl. 576) contrarrazões ao pleito do contribuinte de e-fls. 567 a 575, onde alega:

a) o auxílio alimentação pago em pecúnia integra o salário-de-contribuição, já que pago sem que a empresa estivesse inscrita no Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT);

b) conforme disposto na alínea “c”, do § 9º, do art. 28, da Lei nº 8.212, de 1991, o legislador ordinário expressamente excluiu do salário-de-contribuição a parcela “*in natura*” recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, nos termos da Lei nº 6.321, de 1976 (Lei instituidora do PAT);

c) para fins de beneficiar-se da não incidência da contribuição previdenciária, deve o contribuinte satisfazer determinados requisitos exigidos na legislação de regência, dentre eles a comprovação da participação em programa de alimentação aprovado pelo Ministério do Trabalho, mediante a sua inscrição no PAT, o que não foi cumprido pelo contribuinte. Corrobora com esse entendimento o Parecer/CJ nº 1.059/97;

Com efeito, o Programa de Alimentação do Trabalhador não admite o fornecimento do auxílio-alimentação em pecúnia/ticket, consoante se depreende do art. 4º, do Decreto nº 5, de 1991 que regulamenta o programa.

d) Dessa forma, no PAT, a empresa somente pode optar pelas seguintes modalidades de execução: a) Autogestão (serviço próprio): a empresa beneficiária assume toda a responsabilidade pela elaboração das refeições, desde a contratação de pessoal até a distribuição aos usuários; b) Terceirização (Serviços de terceiros): o fornecimento das refeições é formalizado por intermédio de contrato firmado entre a empresa beneficiária e as concessionárias. Neste caso, tanto a empresa beneficiária quanto a empresa fornecedora/prestadora do serviço devem estar inscritas no PAT;

e) A interpretação para exclusão de parcelas da base de cálculo é literal. A isenção é uma das modalidades de exclusão do crédito tributário, e dessa forma, interpreta-se literalmente a legislação que disponha sobre esse benefício fiscal, conforme prevê o CTN em seu artigo 111, I;

f) Convém registrar que a Lei nº 10.243, de 2001 alterou a CLT, mas não interferiu na legislação previdenciária, pois esta é específica. O art. 458 da CLT refere-se ao salário para efeitos trabalhistas, para incidência de contribuições previdenciárias há o conceito de salário de- contribuição, com definição própria e possuindo parcelas integrantes e não integrantes. As parcelas não integrantes estão elencadas exhaustivamente no art. 28, § 9º da Lei

n.º 8.212, de 1991, conforme demonstrado. A prova mais robusta de que a verba para efeito previdenciário não coincide com a verba para incidência de direitos trabalhistas, é fornecida pela própria Constituição Federal. Conforme o art. 195, § 11 da Carta Magna, os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e consequente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei. Desse modo, pela singela leitura do texto constitucional é possível afirmar que para efeitos previdenciários foi alargado o conceito de salário.

Assim, em sede de contrarrazões requer a Fazenda Nacional que seja negado provimento ao Recurso Especial da Contribuinte.

Verificado o lapso procedimental quanto à não ciência prévia à PGFN do Acórdão recorrido, na forma de Resolução de e-fls. 578 a 581, foram novamente enviados os autos à Fazenda Nacional para fins de nova ciência, agora em 14/03/2017 (e-fl. 574), tendo sua Procuradoria apresentado, em 15/03/2017 (e-fl. 608) Recurso Especial, com fulcro no art. 67 do Anexo II ao Regimento Interno deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº. 256, de 22 de julho de 2009 (e-fls. 597 a 607), que restou admitido, na forma de despacho de admissibilidade de e-fls. 610 a 614.

Alega-se, no pleito, divergência em relação ao decidido, em 28/10/2009, no Acórdão 2402-00.233, de lavra da 2ª. Turma Ordinária da 4ª. Câmara da 2ª. Seção deste CARF e, ainda, em relação ao decidido, em 04/05/2009, no Acórdão 2301-00.183, de lavra da 1ª. Turma Ordinária da 3ª. Câmara da 2ª. Seção deste CARF, de ementas e decisões a seguir transcritas:

**Acórdão 2402-00.233**

*PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Período de apuração: 01/04/2005 a 28/02/2007*

*MATÉRIA SUB JUDICE - CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO  
FISCAL- RENÚNCIA*

*Em razão da decisão judicial se sobrepor à decisão administrativa, a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial, antes ou depois do lançamento, implica renúncia ao contencioso administrativo fiscal relativamente à matéria submetida ao Poder Judiciário*

*CO-RESPONSÁVEIS - PÓLO PASSIVO - NÃO INTEGRANTES*

*Os coresponsáveis elencados pela auditoria fiscal não integram o pólo passivo da lide. A relação de co-responsáveis tem como finalidade cumprir o estabelecido no inciso I do § 5º art. 2º da lei nº 6.830/1980*

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS*

*Período de apuração: 01/04/2005 a 28/02/2007 ISENÇÃO -*

*CEAS - CERTIFICADO DE ENTIDADE BENEFICENTE DE  
ASSISTÊNCIA SOCIAL - DEFERIMENTO POSTERIOR*

*A existência de CEAS concedido posteriormente não supre a ausência do referido certificado para fins de usufruto de isenção relativamente a período pretérito*

**MULTA DE MORA - LANÇAMENTO DE OFÍCIO - RETROATIVIDADE BENIGNA - INOCORRÊNCIA**

*Havendo lançamento de ofício, não há que se aplicar as disposições contidas no § 2º do art. 61 da Lei nº 9430/1996. O princípio da retroatividade benigna só é aplicado se restar demonstrado que a legislação posterior é mais favorável ao sujeito passivo.*

**RECURSO VOLUNTÁRIO NEGADO.**

*Decisão: por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto da relatora.*

**Acórdão 2301-00.283**

*Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias*

*Período de apuração: 01/10/1998 a 31/01/2004*

**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 nº 8.212 de 1991. Não tendo havido pagamento antecipado sobre as rubricas lançadas pela fiscalização, há que se observar o disposto no art. 173, inciso I do CTN. Encontram-se atingidos pela fluência do prazo decadencial parte dos fatos geradores apurados pela fiscalização.*

**JUROS CALCULADOS À TAXA SELIC. APLICABILIDADE.**

*A cobrança de juros está prevista em lei específica da previdência social, art. 34 da Lei nº 8.212/1991, desse modo foi correta a aplicação do índice pela fiscalização federal. No sentido da aplicabilidade da taxa Selic, o Plenário do 2º Conselho de Contribuintes aprovou a Súmula de nº 3.*

**RESPONSABILIDADE DOS ADMINISTRADORES. RELAÇÃO DE CO-RESPONSÁVEIS. DOCUMENTO INFORMATIVO.**

*A relação de co-responsáveis é meramente informativa do vínculo que os dirigentes tiveram com a entidade em relação ao período dos fatos geradores. Não foi objeto de análise no relatório fiscal se os dirigentes agiram com infração de lei, ou violação de contrato social, ou com excesso de poderes. Uma vez que tal fato não foi objeto do lançamento, não se instaurou*



*litígio nesse ponto. Ademais, os relatórios de co-responsáveis e de vínculos fazem parte de todos processos como instrumento de informação, a fim de se esclarecer a composição societária da empresa no período do lançamento ou autuação, relacionando todas as pessoas físicas e jurídicas, representantes legais do sujeito passivo, indicando sua qualificação e período de atuação. O art. 660 da Instrução Normativa SRP nº 03 de 14/07/2005 determina a inclusão dos referidos relatórios nos processos administrativo-fiscais.*

***PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. PARCELA PAGA EM DESACORDO COM A LEI ESPECÍFICA. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.***

*A parcela foi paga em desacordo com a lei, pois não houve participação do sindicato na negociação. A negativa do sindicato em participar, conforme descrito pelo recorrente, não tornou legítimo o instrumento realizado. Para solução do caso, se entendesse a empresa ou os trabalhadores ser mais benéfico o acordo de participação nos lucros proposto pelo recorrente deveria valer-se do disposto na Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, além do que a própria Lei nº 10.101 em seu art. 4º prevê a forma de resolução de controvérsias relativas ao PLR.*

***Recurso Voluntário Negado***

*Decisão: por maioria de votos, com fundamento no artigo 173, I do CTN, acatar a preliminar de decadência de parte do período a que se refere o lançamento para provimento parcial do recurso, rejeitadas as demais, vencidos os Conselheiros Manoel Coelho Arruda Junior e Edgar Silva Vidal que aplicavam o artigo 150, §4º e no mérito, por maioria de votos, negar provimento ao recurso.*

Após defender a existência de divergência interpretativa, caracterizada pela similitude de situações fáticas e soluções diametralmente opostas, em linhas gerais, argumenta a Fazenda Nacional em sua demanda que:

a) Antes das inovações da MP nº 449, de 2008, atualmente convertida na Lei nº 11.941, de 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, de 1991, além da lavratura do auto de infração, com base no artigo 32 da Lei nº 8.212, de 1991 (multa isolada). Com o advento da MP nº 449, de 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, de 1991;

b) O art. 32-A trata-se de preceito normativo 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, de 1991. O atual regramento não criou maiores inovações aos preceitos do antigo art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, exceto no que tange ao percentual máximo da multa que, agora, passou a ser de 20% (vinte por cento). Assim, a infração antes penalizada por meio do art. 32, passou a ser

enquadrada no art. 32-A, com a multa reduzida. Contudo, a MP nº 449, de 2008 também inseriu no ordenamento jurídico o art. 35-A;

c) O referido art. 35-A remete à aplicação do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996 e corrobora a tese suscitada no acórdão paradigma e ora defendida, no sentido de que a o art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 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);

d) Por certo, 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, de 1991 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, de 1991;

e) Nessa linha de raciocínio, a autoridade fiscal deve aplicar a multa mais benéfica ao contribuinte considerando os seguintes parâmetros: se as duas multas anteriores (art. 35, II, e 32, IV, da norma revogada) ou o art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, introduzido pela MP nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009. A propósito, cumpre registrar que a Receita Federal editou a Instrução Normativa nº 1.027, de 22/04/2010, explicando qual é o procedimento adequado a ser utilizado.

f) no presente feito exige-se contribuições previdenciárias em cobrança dizem respeito a período anterior à data de 30 de novembro de 2008, estabelecida pela Instrução Normativa nº 1.027, de 2010 como marco divisor para análise da multa cabível. Assim, deve ser aplicado o disposto no inciso I, do art. 4º da citada instrução normativa, que determina a comparação entre os seguintes valores para aferição da multa mais benéfica ao sujeito passivo: a) somatório das multas aplicadas por descumprimento de obrigação principal, nos moldes do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009, e das aplicadas pelo descumprimento de obrigações acessórias, nos moldes dos §§ 4º, 5º e 6º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009; e b) multa aplicada de ofício nos termos do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009.

Requer, assim, que seja admitido e provido o presente Recurso Especial, reformando-se o Acórdão recorrido na parte em que este determinou a aplicação do novel art. 35, caput, da Lei nº 8.212, de 1991, quando o correto seria determinar a comparação da multa prevista na antiga redação do art. 35 com a multa prevista no novo art. 35-A dessa mesma lei.

Após nova ciência da autuada, em 12/06/2017 (e-fl. 617), houve a apresentação, pela autuada, em 26/06/2017 (e-fl. 619), de contrarrazões ao pleito fazendário de e-fls. 621 a 627, onde argumenta que:

a) A regra geral, é que a lei tributária deve reger o futuro, sem se estender a fatos ou circunstâncias ocorridas anteriormente ao início de sua entrada em vigor. Só há legitimidade na norma se o Contribuinte conhece de antemão a sua obrigação tributária e todos os elementos de mensuração. Assim, ao tratar do Sistema Tributário Nacional, o constituinte

originário alçou o princípio da irretroatividade da lei tributária como direito fundamental do contribuinte (alínea a, do inciso III, do art. 150), estando ao arcabouço das chamadas cláusulas pétreas (inciso IV, do parágrafo 4º, do art. 60) e como tal resguardado de qualquer tentativa de supressão (mesmo parcial) pelo poder constituinte derivado. Todavia, o princípio não impede que lei conceda uma vantagem ao Contribuinte acerca dessa retroatividade, já que como direito individual seu, só opera como regra protetiva, isto é, quando a lei cria ou aumenta um tributo;

b) O Código Tributário Nacional, em seu art. 106, II, estipula três casos de retroatividade da lei mais benigna aos contribuintes e responsáveis, tratando-se de ato não definitivamente julgado, sendo que o dispositivo aqui deverá ser aplicado, indubitavelmente, devendo, assim, a penalidade imposta retroagir em favor do Contribuinte. Ou seja, aqui basta aplicar ao Contribuinte a legislação mais benéfica fixado pelo legislador ordinário. O rol do CTN é taxativo, e tal imperatividade não comporta quaisquer outros tipos de interpretações que coloque o Contribuinte em situação desfavorecida;

c) Independentemente dos fatos geradores terem ocorrido em período anterior à data de 30 de novembro de 2008, não deve ser observado o marco estabelecido pela IN nº 1.027, de 2010, como requer a Fazenda Nacional. A análise deve ser realizada sob o prisma da taxatividade do art. 106 do Código Tributário Nacional, sob à luz da jurisprudência majoritária do CARF e do Superior Tribunal de Justiça.

Requer, assim, a contrarrazante a manutenção da multa de mora nos termos do art. 35, da Lei nº 8.212, de 1991, com redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, no sentido de fixar a multa de mora em 20%, conforme limite previsto no art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996. Devendo ser destacado, que ao caso em apreço, deverá ser aplicada a retroatividade benéfica, contida no art. 106, II, "c" do Código Tributário Nacional

Sobem, assim, os Recursos Especial do Contribuinte e da Fazenda Nacional, agora, à apreciação deste Colegiado.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Heitor de Souza Lima Junior, Relator

Início a análise pelo Recurso Especial do Contribuinte, por reconhecer relação de prejudicialidade, no que diz respeito à incidência de multa sobre os valores principais aqui objeto de litígio. Ou seja, não há que se falar em aplicação de multa (matéria objeto do pleito fazendário) sobre a rubrica de auxílio-alimentação litigada, caso conclua este Colegiado pela impertinência do lançamento da obrigação principal originada da exclusão indevida da referida rubrica, daí o início da análise pelo pleito da autuada.

### a) Do Recurso Especial da Contribuinte.

Pelo que consta no processo quanto a sua tempestividade, às devidas apresentação de paradigmas e indicação de divergência, o recurso atende a estes requisitos de admissibilidade.

Todavia, discordo do exame de admissibilidade de e-fls. 562 a 565, quanto à caracterização de divergência interpretativa.

Explico.

a) Verifico que, no primeiro paradigma apresentado pela autuada (Acórdão nº. 2402-002.677) , se está diante de rubrica de vale-transporte, enquanto aqui se está a tratar de auxílio alimentação, rubrica que possui regramento próprio expresso no art. 28, §9º., "c" da Lei nº. 8.212, de 1991, base legal do dispositivo regulamentar utilizado como fundamentação no lançamento e inaplicável ao caso paradigmático.

Note-se que ali, no julgado paradigma, se aplicou o teor de súmula da AGU expressamente regradora da referida rubrica de vale-transporte, não podendo se supor qual seria o posicionamento adotado pelo Colegiado paradigmático quanto a rubrica diversa. Ou seja, impossível se concluir, a partir da fundamentação acima disposta, como o Colegiado paradigmático se posicionaria quanto à incidência aplicável à situação sob análise no presente processo;

b) Já no caso do segundo paradigma (Acórdão nº. 2302-001.758), se está diante de situação onde se concluiu pela não incidência para rubrica de auxílio alimentação, fornecido sob a forma de cestas básicas (ou seja, *in natura*), contrariamente ao caso em questão onde o auxílio se dava em pecúnia (fato a esta altura incontroverso), resultando, em verdade, convergentes as teses jurídicas adotadas entre recorrido e paradigma (aceitação da não incidência para auxílio *in natura*), *expressis verbis* :

### Acórdão nº. 2302-001.758

"(...)

*Também, quanto ao fornecimento de cestas básicas sem a devida inscrição no PAT, não deve persistir o lançamento de acordo com o disposto no Parecer PGFN/CRJ/Nº 2117/2011. A reiterada*

*jurisprudência do STJ é no sentido de se reconhecer a não incidência da contribuição previdenciária sobre **alimentação in natura** fornecida aos segurados.(grifei)*

*(...)"*

Assim, não reconheço como caracterizada a divergência interpretativa e,destarte, voto por não conhecer do Recurso Especial da Contribuinte.

**b) Do Recurso Especial da Fazenda Nacional**

Pelo que consta no processo quanto à sua tempestividade, o recurso atende aos requisitos de admissibilidade e, assim, conheço do pleito fazendário. Passo, desta forma, à análise de mérito.

Sob análise, a Lei nº. 8.212, de 1991, cujos dispositivos de interesse aplicáveis à análise do recurso, são abaixo reproduzidos, abrangendo-se as redações anterior e posterior à edição da Medida Provisória nº. 449, de 2008:

| <b><u>Lei 8.212, de 1991 (Antes da edição da MP 449/08)</u></b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         | <b><u>Lei 8.212, de 1991 (Após a edição da MP 449/08)</u></b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p><i>Art. 32. A empresa é também obrigada a:</i></p> <p><i>(...)</i></p> <p><i>IV - informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, por intermédio de documento a ser definido em regulamento, dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS. (Inciso acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).</i></p> <p><i>(...)</i></p> <p><i>§ 1º O Poder Executivo poderá estabelecer critérios diferenciados de periodicidade, de formalização ou de dispensa de apresentação do documento a que se refere o inciso IV, para segmentos de empresas ou situações específicas. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).</i></p> <p><i>§ 2º As informações constantes do documento de que trata o inciso IV, servirão como base de cálculo das contribuições devidas ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, bem como comporão a base de dados para fins de cálculo e concessão dos benefícios previdenciários. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528, de</i></p> | <p><i>Art. 32. A empresa é também obrigada a:</i></p> <p><i>(...)</i></p> <p><i>IV - declarar à Secretaria da Receita Federal do Brasil e ao Conselho Curador do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS, na forma, prazo e condições estabelecidos por esses órgãos, dados relacionados a fatos geradores, base de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS ou do Conselho Curador do FGTS; (Redação dada pela MP nº 449, de 2008).</i></p> <p><i>(...)</i></p> <p><i>§ 1º (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i></p> <p><i>§ 2º A declaração de que trata o inciso IV constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência do crédito tributário, e suas informações comporão a base de dados para fins de cálculo e concessão dos benefícios previdenciários. (Redação dada pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i></p> <p><i>§ 3º (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i></p> <p><i>§4º (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i></p> <p><i>§5º (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de</i></p> |

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p>10.12.97).</p> <p>§ 3º O regulamento disporá sobre local, data e forma de entrega do documento previsto no inciso IV. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).</p> <p>§ 4º A não apresentação do documento previsto no inciso IV, independentemente do recolhimento da contribuição, sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente a multa variável equivalente a um multiplicador sobre o valor mínimo previsto no art. 92, em função do número de segurados, conforme quadro abaixo: (Parágrafo e tabela acrescentados pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).</p> <p>0 a 5 segurados - 1/2 valor mínimo</p> <p>6 a 15 segurados - 1 x o valor mínimo</p> <p>16 a 50 segurados - 2 x o valor mínimo</p> <p>51 a 100 segurados - 5 x o valor mínimo</p> <p>101 a 500 segurados - 10 x o valor mínimo</p> <p>501 a 1000 segurados - 20 x o valor mínimo</p> <p>1001 a 5000 segurados - 35 x o valor mínimo</p> <p>acima de 5000 segurados - 50 x o valor mínimo</p> <p>§ 5º A apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no parágrafo anterior. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).</p> <p>§ 6º A apresentação do documento com erro de preenchimento nos dados não relacionados aos fatos geradores sujeitará o infrator à pena administrativa de cinco por cento do valor mínimo previsto no art. 92, por campo com informações inexatas, incompletas ou</p> | <p>2008).</p> <p>§6º (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</p> <p>§7º (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</p> <p>§8º (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</p> <p>§ 9º A empresa deverá apresentar o documento a que se refere o inciso IV ainda que não ocorram fatos geradores de contribuição previdenciária, aplicando-se, quando couber, a penalidade prevista no art. 32-A. (Redação dada pela Medida Provisória nº 449, de 2008)</p> <p>§ 10. O descumprimento do disposto no inciso IV impede a expedição da certidão de prova de regularidade fiscal perante a Fazenda Nacional. (Redação dada pela Medida Provisória nº 449, de 2008)</p> <p>§ 11. Em relação aos créditos tributários, os documentos comprobatórios do cumprimento das obrigações de que trata este artigo devem ficar arquivados na empresa até que ocorra a prescrição relativa aos créditos decorrentes das operações a que se refiram. (Redação dada pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</p> <p>Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do art. 32 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 (incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</p> <p>I - de dois por cento ao mês-calendário ou fração, incidente 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 vinte por cento, observado o disposto no § 3o; e (incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</p> <p>II - de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de dez informações incorretas ou omitidas. (incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</p> <p>§ 1º Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso I do caput, 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</p> |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p><i>omissas, limitadas aos valores previstos no § 4º. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).</i></p> <p><i>§ 7º A multa de que trata o § 4º sofrerá acréscimo de cinco por cento por mês calendário ou fração, a partir do mês seguinte àquele em que o documento deveria ter sido entregue. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).</i></p> <p><i>§ 8º O valor mínimo a que se refere o § 4º será o vigente na data da lavratura do auto de infração. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).</i></p> <p><i>§ 9º A empresa deverá apresentar o documento a que se refere o inciso IV, mesmo quando não ocorrerem fatos geradores de contribuição previdenciária, sob pena da multa prevista no § 4º. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).</i></p> <p><i>§ 10. O descumprimento do disposto no inciso IV é condição impeditiva para expedição da prova de inexistência de débito para com o Instituto Nacional do Seguro Social-INSS. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).</i></p> <p><i>§ 11. Os documentos comprobatórios do cumprimento das obrigações de que trata este artigo devem ficar arquivados na empresa durante dez anos, à disposição da fiscalização. (Parágrafo renumerado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).</i></p> <p><i>(...)</i></p> <p><i>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></p> <p><i>I - para pagamento, após o vencimento de obrigação não incluída em notificação fiscal de lançamento:</i></p> | <p><i>data da lavratura do auto de infração ou da notificação de lançamento. (incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i></p> <p><i>§ 2º Observado o disposto no § 3º, as multas serão reduzidas: (incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008.):</i></p> <p><i>I - à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou: (incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i></p> <p><i>II - a setenta e cinco por cento, se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação. (incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i></p> <p><i>§ 3º A multa mínima a ser aplicada será de: (incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i></p> <p><i>I - R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e (incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i></p> <p><i>II - R\$ 500,00 ( quinhentos reais), nos demais casos. (incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i></p> <p><i>(...)</i></p> <p><i>Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas “a”, “b” e “c” do parágrafo único do art. 11, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei no 9.430, de 1996. (Redação dada pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i></p> <p><i>I – (revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i></p> <p><i>a) (revogada pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i></p> <p><i>b) (revogada pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i></p> <p><i>c) (revogada pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i></p> <p><i>II – (revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i></p> <p><i>a) (revogada pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i></p> <p><i>b) (revogada pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i></p> |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p><i>a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).</i></p> <p><i>b) quatorze por cento, no mês seguinte; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).</i></p> <p><i>c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).</i></p> <p><i>II - para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento:</i></p> <p><i>a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).</i></p> <p><i>b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).</i></p> <p><i>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).</i></p> <p><i>d) cinquenta 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).</i></p> <p><i>III - para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa:</i></p> <p><i>a) sessenta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).</i></p> <p><i>b) setenta por cento, se houve parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).</i></p> <p><i>c) oitenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor</i></p> | <p><i>c) (revogada pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i></p> <p><i>d) (revogada pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i></p> <p><i>III – (revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i></p> <p><i>a) (revogada pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i></p> <p><i>b) (revogada pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i></p> <p><i>c) (revogada pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i></p> <p><i>d) (revogada pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i></p> <p><i>§ 1º (revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i></p> <p><i>§ 2º (revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i></p> <p><i>§ 3º (revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008)</i></p> <p><i>§ 4º (revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i></p> <p><i>Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. (Incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i></p> |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|



|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |  |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|
| <p><i>ainda não tenha sido citado, se o crédito não foi objeto de parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).</i></p> <p><i>d) cem por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito foi objeto de parcelamento. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).</i></p> <p><i>§ 1º Na hipótese de parcelamento ou reparcelamento, incidirá um acréscimo de vinte por cento sobre a multa de mora a que se refere o caput e seus incisos.</i></p> <p><i>§ 2º Se houver pagamento antecipado à vista, no todo ou em parte, do saldo devedor, o acréscimo previsto no parágrafo anterior não incidirá sobre a multa correspondente à parte do pagamento que se efetuar.</i></p> <p><i>§ 3º O valor do pagamento parcial, antecipado, do saldo devedor de parcelamento ou do reparcelamento somente poderá ser utilizado para quitação de parcelas na ordem inversa do vencimento, sem prejuízo da que for devida no mês de competência em curso e sobre a qual incidirá sempre o acréscimo a que se refere o § 1º deste artigo.</i></p> <p><i>§ 4º Na hipótese de as contribuições terem sido declaradas no documento a que se refere o inciso IV do art. 32, ou quando se tratar de empregador doméstico ou de empresa ou segurado dispensados de apresentar o citado documento, a multa de mora a que se refere o caput e seus incisos será reduzida em cinquenta por cento. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).</i></p> |  |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|

Note-se permanecer em litígio, no caso sob análise, somente o recálculo mais benéfico de multa perpetrado pela autoridade julgadora recorrida, que optou por, em seu *decisum* aplicar o disciplinado no art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, já na redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.

Com a devida vênia ao entendimento esposado no recorrido, entendo, a propósito, que, em verdade, o referido art. 35, da Lei nº 8.212, de 1991, regravava, anteriormente à sua alteração promovida pela MP nº 449, de 2008, duas multas de natureza diferenciada, a

saber: a) em seu inciso I, o dispositivo regulamentava a aplicação de multa de natureza moratória, decorrente do recolhimento espontâneo efetuado pelo contribuinte a destempo, sem qualquer procedimento de ofício da autoridade tributária e mantida aqui a espontaneidade do contribuinte; b) em seu inciso II, o referido art. 35 estabelecia a aplicação de multa para o caso de lavratura de Notificação de Lançamento ou Auto de Infração pela autoridade fiscalizadora, neste caso se tratando, tal como aqui, de multa de ofício.

Ainda, de se notar a possibilidade de aplicação, já anteriormente à edição da MP nº. 449, de outras espécies de multa (também de ofício), quando da constatação, também em sede de ação fiscal, de descumprimento simultâneo das obrigações acessórias, na forma preconizada pelos §§4º. e 5º. do art. 32 da Lei nº. 8.212, de 1991, convertendo-se, nesta hipótese, a obrigação acessória em principal, o que não se confunde, note-se, com a hipótese de aplicação do novo art. 32-A, que se limita a meu ver, a casos onde houver somente a falta de apresentação da GFIP no prazo fixado ou a apresentação com incorreções ou omissões, sem que se esteja a cogitar aqui de lançamento de ofício.

Cediço em meu entendimento que, o que se passou a ter agora, a partir do advento da MP nº. 449, de 2008, foi a existência de um dispositivo único a reger a aplicação das multas aplicáveis em sede de ação fiscal, abrangendo a constatação, através de procedimento de ofício, tanto de falta de pagamento como a de falta de declaração (ou de declaração a menor) em GFIP de fatos geradores ocorridos/contribuições devidas, a saber, o art. 35-A daquela mesma Lei nº. 8.212, de 1991, acrescentado pela referida MP.

Este também é o entendimento majoritário esposado por esta Câmara Superior, conforme excertos dos seguintes votos constantes dos Acórdãos CSRF 9.202-003.070 e 9.202-003.386, os quais se adotam, aqui, como razões de decidir.

#### **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.*

*(...)”*

**Acórdão 9.202-003.386 – Voto do Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira**

**Santos**

*"(...)*

*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 e b) as multas 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 não pode ser aquela mais benéfica a ser obtida pela comparação da antiga “multa de mora” estabelecida pela anterior redação do art. 35, inciso II, da Lei nº 8.212, de 1991, com a do art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, agora referida pela nova redação dada ao mesmo art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, pela Lei nº 11.941, de*

2009 e que, note-se, pressupõe a espontaneidade, inaplicável à situação fática em tela.

*A propósito, entendo que, para fins de aplicação da retroatividade benéfica, se deva comparar àquela antiga multa regradada na forma da anterior redação do art. 35, inciso II, da Lei nº 8.212, de 1991 (repetindo-se, indevidamente denominada como “multa de mora”, nos casos de lançamento por força de ação fiscal), quando somada à multa aplicada no âmbito dos AIs conexos, lavrados de ofício por descumprimento de obrigação acessória (na forma da anterior redação do art. 32, inciso IV, §4º ou 5º 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.*

Assim, aplicando-se o entendimento aqui adotado agora ao caso sob análise, entendo que se deva manter a cobrança das penalidades lançadas no presente auto, bem como aquelas aplicadas no âmbito do auto de obrigação acessória vinculado, limitado o somatório de ambas ao patamar estabelecido pelo art. 44 da Lei nº. 9.430, de 1996 (75%), na forma propugnada pela Fazenda Nacional.

Não há que se falar, com base no entendimento acima, uma vez se estando diante de lançamento de ofício, em comparação segregada de multas ou da existência, aqui, de multa de natureza moratória, limitada ao percentual de 20%, nem tampouco de aplicação do novo art. 32-A da Lei nº. 8.212, de 1991.

O percentual de 75% (quando da inexistência de agravamento ou qualificação de multa) é o limite atual para sanções pecuniárias, decorrente de lançamento de ofício, quando de falta de declaração ou de declaração inexata, conforme previsto no art. 44, I da mesma Lei nº 9.430, de 1996, e referenciado no art. 35-A, da Lei nº 8.212, de 1991, aplicável aqui a retroatividade da norma, caso benéfica, em plena consonância, inclusive, com a sistemática estabelecida pelo art. 476-A da Instrução Normativa RFB nº. 971, de 2009, acrescido pela Instrução Normativa RFB nº. 1.027, de 22 de abril de 2010, sistemática esta também expressa na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº. 14, de 2009.

De se notar, por fim, a plena aplicabilidade da solução acima, indistintamente, aos lançamentos decorrentes do descumprimento de obrigações principais e acessórias, conforme muito bem observado pelo voto da Dra. Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira no âmbito do Acórdão 9202-05.782, de 26 de setembro de 2017, *verbis*:

(...)

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

(...)"

Desta forma, voto por dar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, de forma a que se aplique a retroatividade benéfica em consonância com a sistemática estabelecida pelo art. 476-A da Instrução Normativa RFB nº. 971, de 2009, acrescido pela Instrução Normativa RFB nº. 1.027, de 22 de abril de 2010, sistemática esta também expressa na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº. 14, de 2009.

**c) Conclusão**

Conclusivamente, voto por:

- a) não conhecer do Recurso Especial da Contribuinte;
- b) dar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, de forma a que se aplique a retroatividade benéfica em consonância com a sistemática estabelecida pelo art. 476-A da Instrução Normativa RFB nº. 971, de 2009, acrescido pela Instrução Normativa RFB nº. 1.027, de 22 de abril de 2010, sistemática esta também expressa na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº. 14, de 2009.

É como voto.

(assinado digitalmente)  
Heitor de Souza Lima Junior