



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 10680.725170/2010-22  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2201-003.800 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 08 de agosto de 2017  
**Matéria** Contribuições Previdenciárias  
**Recorrente** RIO BRANCO ALIMENTOS S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2006

DECADÊNCIA. CONTAGEM. INÍCIO DO PRAZO. ANTECIPAÇÃO DE PAGAMENTO. EXISTÊNCIA. DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. NÃO CONFIGURAÇÃO. DATA DO FATO GERADOR.

O início da contagem do prazo decadencial para lançamento das contribuições previdenciárias dá-se na data da ocorrência do fato gerador quando ficar comprovada a existência de antecipação de pagamento e não for imputada ao contribuinte a prática de conduta dolosa, fraudulenta ou simulada.

SERVIÇOS PRESTADOS POR COOPERADOS POR INTERMÉDIO DE COOPERATIVA DE TRABALHO. CONTRIBUIÇÃO A CARGO DA EMPRESA.

A exigência decorrente da aplicação do percentual de 15% sobre a receita bruta da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços prestados por cooperados através de cooperativas de trabalho, deve ser cancelada em função da declaração de inconstitucionalidade do dispositivo legal que lhe dava suporte.

PRODUTOR RURAL PESSOA FÍSICA. SEGURADO ESPECIAL. COMERCIALIZAÇÃO DE SUA PRODUÇÃO RURAL. SUBROGAÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO SOBRE A RECEITA BRUTA DA PESSOA JURÍDICA ADQUIRENTE.

São devidas pelo produtor rural pessoa física empregador e pelo segurado especial as contribuições incidentes sobre a receita bruta proveniente da comercialização de sua produção rural, ficando a pessoa jurídica adquirente responsável pela retenção e recolhimento dessas contribuições em virtude da subrogação a que está legalmente obrigado.

AUTO DE INFRAÇÃO. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. OMISSÃO EM GFIP. MULTA. APLICAÇÃO DA PENALIDADE MAIS FAVORÁVEL. RETROATIVIDADE BENIGNA. NATUREZA DA MULTA APLICADA.

A multa nos casos em que há lançamento de obrigação principal e acessórias lavradas após a MP 449/2008, mesmo que referente a fatos geradores anteriores à sua publicação, é de ofício.

AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL E ACESSÓRIA. COMPARATIVO DE MULTAS. APLICAÇÃO DE PENALIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Na superveniência de legislação que estabeleça novos critérios para a apuração da multa por descumprimento de obrigação acessória, faz-se necessário verificar se a sistemática atual é mais favorável ao contribuinte que a anterior. No caso, se mais benéfico ao contribuinte, deverá ser adotada o disciplinado no art. 44, I da Lei nº 9.430, de 1996, exceto nas competências cuja obrigação principal foi atingida pela decadência, para as quais a multa ficará reduzida ao valor previsto no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em não conhecer do recurso do solidário, vencidos os Conselheiros Marcelo Milton da Silva Risso e Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, que davam provimento. Por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário do devedor principal, nos termos do voto da Relatora.

(assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira - Presidente.

(assinado digitalmente)

Dione Jesabel Wasilewski - Relatora.

EDITADO EM: 25/08/2017

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Henrique de Oliveira, Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Dione Jesabel Wasilewski, José Alfredo Duarte Filho, Marcelo Milton da Silva Risso, Carlos Alberto do Amaral Azeredo, Daniel Melo Mendes Bezerra e Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim.

## **Relatório**

Trata-se de recursos voluntários apresentados em face do Acórdão nº 02-55.416, da 6ª Turma da DRJ/BHE, que deu parcial provimento à impugnação (fls. 2550/2598) apresentada pela empresa fiscalizada ao seguinte lançamento:

Nº Debcad	Levantamento	Descrição	Item
37.296.558-0	L1 LA LB LF	Dif. SAT	RAT
	L2 LC LG	Seg. Vida Empregados	Empresa 20% + RAT
	L3 LH	Coop. de Trabalho	Empresa 15%
	L4 LD LI	Subrog. Prod. Rural	Empresa 2,1% + RAT
	L7	Contribuintes Indiv.	Empresa 20%

De acordo com o relatório fiscal do auto de infração (fls. 132/155), o levantamento relativo à diferença SAT decorre da aplicação do percentual de 3%, que seria o aplicável às empresas em cuja atividade preponderante o grau de risco seja considerado grave, sendo que a empresa teria considerado o percentual de 1%.

O levantamento relativo à seguro de vida empregados foi fundamentado no fato de não haver previsão desses pagamentos nos instrumentos de negociação coletiva.

Os levantamentos relativos aos pagamentos feitos às cooperativas de trabalho e subrogação da produção rural dispensam explicação e o levantamento relativo a contribuintes individuais decorre da identificação de omissão desses segurados, identificados através de pagamentos feitos a autônomos e informações constantes em DIRF.

No encerramento da ação fiscal, além do lançamento acima discriminado, foi lavrado termo de sujeição passiva solidária em face da pessoa jurídica A Costa Empreendimentos e Participações S/A (fls. 2539/2540).

Na análise da impugnação apresentada pelo contribuinte, a DRJ/BHE houve por bem inicialmente converter o julgamento em diligência para que a fiscalização se pronunciasse sobre a repercussão dos Pareceres PGFN/CRJ nº 2.119 e 2.120, de 2011, sobre os fatos geradores "Diferença de Seguro Acidente de Trabalho" e "Seguro de Vida Empregados" (fl. 2667).

Esta determinação rendeu ensejo à prolação do Relatório Fiscal Complementar (fls. 2669 e ss), no qual a fiscalização adotou o entendimento de que, havendo mais de um CNPJ, deve ser aplicado a cada um o grau de risco pertinente à atividade desenvolvida. Em razão disso, houve expressiva redução nos levantamentos influenciados por essa classificação (L1, LA, LB e LF).

De forma contrária, em relação ao fato gerador "Seguro de Vida Empregados", a fiscalização opinou pela manutenção do lançamento, em função do item 2.2.4 do Relatório Fiscal original, que teria estabelecido como fundamento para o lançamento a ausência de previsão em acordo ou convenção coletiva de trabalho.

Apesar disso, os levantamentos relativos a esse fato gerador também foram modificados pela alteração do índice de grau de risco utilizado (L2, LG, LC).

Estas mudanças provocaram a elaboração de nova tabela para verificação da penalidade mais benigna, em função das alterações da Lei nº 11.941, de 2009.

Intimada do resultado dessa diligência, a empresa autuada se manifestou (fls. 2692/2697) expressando sua concordância com a redução das alíquotas do SAT/RAT e discordância quanto à manutenção do lançamento em relação ao seguro de vida em grupo.

O discriminativo de fls. 2716/2742 evidencia as exclusões efetuadas e seu efeito no lançamento fiscal.

A decisão da DRJ/BHE restou consubstanciada em Acórdão (fls. 2745/2758) que recebeu a seguinte ementa:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS*

*Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2006*

*CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE. APRECIÇÃO.*

*Não cabe à esfera administrativa conhecer de arguições de inconstitucionalidade ou ilegalidade de lei ou ato normativo, matéria de competência do Poder Judiciário.*

*DECADÊNCIA. ILÍCITOS. INÍCIO DO PRAZO DECADENCIAL.*

*Por força do §4º do art. 150 do CTN, a ocorrência dolo, fraude ou simulação atrai a regra do inciso I do art. 173 do CTN, ficando o termo inicial do prazo decadencial protraído para um momento posterior àquele em que o lançamento é possível, ou seja, para 1º de janeiro do ano seguinte àquele que ocorreu o fato gerador.*

*NULIDADE.*

*Ausentes as hipóteses do art. 59 do Decreto n.º 70.235/72, não há como prosperar a arguição de nulidade.*

*ALÍQUOTA SEGURO ACIDENTE DE TRABALHO E SEGURO DE VIDA EM GRUPO. RETIFICAÇÃO DO LANÇAMENTO COM FUNDAMENTO EM JURISPRUDÊNCIA PACÍFICA DO EGRÉGIO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA.*

*É revisto de ofício o crédito tributário relativo a alíquota seguro acidente de trabalho e seguro de vida em grupo, em razão de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, expedido em virtude de jurisprudência pacífica do Superior Tribunal de Justiça.*

*MULTA MAIS BENÉFICA . APURAÇÃO.*

*Na ausência de recolhimento da contribuição previdenciária cumulada com a não informação em GFIP do seu fato gerador, a aferição da multa mais benéfica ao contribuinte será feita através do cotejo da soma das multas previstas nos revogados artigos 32, §5º e 35, II da*

*Lei 8.212/91, em relação à sanção pecuniária do art. 44, inciso I da Lei 9.430, de 1997, que se destina a punir ambas as infrações referidas nos citados dispositivos da legislação pretérita, e que, agora, na nova ordem jurídica, encontra aplicação no contexto da arrecadação das contribuições previdenciárias.*

**LANÇAMENTO DE OFÍCIO. INAPLICABILIDADE DE MULTA DE 20%.**

*A limitação de multa ao percentual de 20% somente se aplica a débitos não incluídos em lançamentos de ofício.*

Pela fundamentação dessa decisão, vê-se que, além dos valores cuja exclusão foi proposta pela fiscalização, foram também acolhidos os argumentos de defesa relativos ao seguro de vida em grupo, razão pela qual determinou-se o cancelamento da exigência em relação aos levantamentos L2, LG e LC do CNPJ 05.017.780/0001-04.

Foi enviado AR para a empresa autuada e a responsável solidária para ciência dessa decisão, inicialmente, em 04/06/2014 (fls. 2762/2764). Por falha na documentação que acompanhou a primeira intimação, ela foi refeita com AR de fls. 2770/2773, datados de 26/06/2014.

A contribuinte apresentou seu recurso voluntário (fls. 2774/2819) através de instrumento postado em 02/07/2014, tempestivo, portanto. Nesse recurso, alega, em síntese, que:

1. Decadência: houve antecipação de pagamento e não há que se falar em intuito doloso, de forma que deve ser aplicado o art. 150, §4º do CTN. Como a ciência da NFLD ocorreu em 22/12/2010, só poderiam ser cobrados os valores posteriores a novembro de 2005, razão pela qual os fatos geradores relativos à sub-rogação do produtor rural pessoa física, Senar e contribuintes individuais estariam totalmente decaídos;
2. Não incidência da contribuição de 15% na contratação de cooperativas de trabalho;
3. A subrogação do produtor rural pessoa física não é devida tendo em vista entendimento do STF nesse sentido e por violação a diversas regras e princípios constitucionais que discrimina;
4. Impossibilidade de se aplicar concomitantemente multa de mora e multa isolada;
5. Nulidade do auto de infração por impossibilidade de entendimento de sua aplicação - ininteligibilidade do Anexo VII do Relatório Fiscal.

A responsável solidária também apresentou recurso voluntário (fls. 2820/2844) alegando, resumidamente, que:

1. A DRJ não se manifestou acerca da responsabilidade tributária, razão pela qual o processo deve ser devolvido para aquela instância;

2. Autonomia das pessoas jurídicas;

3. Não foi comprovado o interesse comum de modo a ensejar a responsabilidade de que trata o art. 124, I, do CTN;

4. Inaplicabilidade do art. 30, IX, da Lei nº 8.212, de 1991, por falta de comprovação da configuração de grupo econômico;

5. Inconstitucionalidade do art. 30, IX, da Lei nº 8.212, de 1991.

É o que havia para ser relatado.

## Voto

Conselheira Dione Jesabel Wasilewski - Relatora

Inicialmente, deve ser destacado que a responsável solidária, apesar de intimada em 22/12/2010 (fls. 2539/2540), não apresentou impugnação ao lançamento, razão pela qual não foi instaurada a fase litigiosa em relação a essa matéria:

*Decreto nº 70.235, de 1972*

*Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.*

Havendo preclusão do direito, não é possível conhecer do recurso voluntário interposto pela empresa A Costa Empreendimentos e Participações S/A (fls 2820/2844).

Por outro lado, o recurso voluntário apresentado pela empresa autuada (2774/2814) preenche os requisitos de admissibilidade e dele conheço.

Antes de adentrar nas questões suscitadas no recurso, convém delimitar a matéria que restou em litígio após a revisão empreendida pelo Relatório "Fiscal Complementar dos Autos de Infração que Integram o Comprot: 10680-725.170/2010-22" (fls. 2669/2676) e da decisão da DRJ, que também realizou exclusões adicionais às sugeridas pela fiscalização.

No Formulário para Cadastramento e Emissão de Documentos de fl. 2700, constam as seguintes exclusões:

ESTABELECIMENTO/CNPJ	LEVANTAMENTOS QUE DEVEM SER EXCLUÍDOS
CNPJ 05.017.780/0001-04	L1, L2, LA, LB, LC, LG e LF.
CNPJ 05.017.780/0010-97	L1, LA, LB e LF
CNPJ 05.017.780/0015-00	L1, LA, LB e LF
CNPJ 05.017.780/0022-20	L1, LA, LB e LF
CNPJ 05.017.780/0024-92	L1, LA, LB e LF

Os levantamentos LA e LB do CNPJ de final 0031-11 foram mantidos e quanto a eles houve concordância por parte do sujeito passivo (fls. 2692/2698).

Portanto, restaram em litígio os seguintes levantamentos no CNPJ 05.017.780/0001-04:

- L3: Cooperativas de Trabalho I - período do débito 01/2005 a 12/2006
- L4: Subrog Prod Rural PF 2005 I - período do débito 01/2005 a 12/2005
- L7: Contribuintes Indiv. - período do débito 01/2005 a 09/2005
- LH: Cooperativas de Trabalho II - período do débito 02/2005 a 07/2005
- LI: Subrog Prod Rural PF 2005 II - período do débito 02/2005 a 07/2005
- LD: Subrog Prod Rural PF 2006 - período do débito 01/2006 a 12/2006

### **Preliminar - Decadência**

Alega a recorrente que as competências compreendidas entre 01/2005 e 11/2005 estariam fulminadas pela decadência, uma vez que a ciência do lançamento ocorreu em dezembro de 2010.

Em decorrência do julgamento dos Recursos Extraordinários nº 556.664, 559.882, 559.943 e 560.626, o Supremo Tribunal Federal editou a Súmula Vinculante nº 8, nos seguintes termos:

*São inconstitucionais o parágrafo único do art. 5º do Decreto-Lei nº 1.569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.*

Assim, definindo o STF a inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212, de 1991, que estabelecia o prazo decenal para constituição dos créditos previdenciários e para terceiros, a matéria passa a ser regida pelos artigos 173, inciso I, e 150, § 4º, do Código Tributário Nacional:

*Art. 150 - O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

(...)

*§ 4º Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.*

*Art. 173 - O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:*

*I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;*

*(...)*

*Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.*

Com respeito à forma de contagem de prazos relativos às contribuições sociais previdenciárias e às contribuições para terceiros, o Ministro da Fazenda aprovou, em 18 de agosto de 2008, o Parecer PGFN/CAT nº 1617/2008, que estabelece orientações a serem observadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, em face da edição da Súmula Vinculante nº 8, nos seguintes termos:

*49. (...)*

*a) A Súmula Vinculante nº 8 não admite leitura que suscite interpretação restritiva, no sentido de não se aplicar - efetivamente - o prazo de decadência previsto no Código Tributário Nacional; é o regime de prazos do CTN que deve prevalecer, em desfavor de quaisquer outras orientações normativas, a exemplo das regras fulminadas;*

*b) apresentada a declaração pelo contribuinte (GFIP ou DCTF, conforme o tributo) não há necessidade de lançamento pelo fisco do valor declarado, podendo ser lançado apenas a eventual diferença a maior não declarada (lançamento suplementar);*

*c) na hipótese do subitem anterior, caso o Fisco tenha optado por lançar de ofício, por meio de NFLD, as diferenças declaradas e não pagas em sua totalidade, aplica-se o prazo decadencial dos arts. 150, § 4º, ou 173 do CTN, conforme tenha havido antecipação de pagamento parcial ou não, respectivamente; o prazo prescricional, ainda, e por sua vez, conta-se da constituição definitiva do crédito tributário;*

*d) para fins de cômputo do prazo de decadência, não tendo havido qualquer pagamento, aplica-se a regra do art. 173, inc. I do CTN, pouco importando se houve ou não declaração, contando-se o prazo do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;*

*e) para fins de cômputo do prazo de decadência, tendo havido pagamento antecipado, aplica-se a regra do § 4º do art. 150 do CTN;*

*f) para fins de cômputo do prazo de decadência, todas as vezes que comprovadas as hipóteses de dolo, fraude e simulação deve-se aplicar o modelo do inciso I, do art. 173, do CTN;*

*(...)*

A esses esclarecimentos deve ser adicionado o que expressa o enunciado nº 99 da Súmula de jurisprudência do CARF:

*Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.*

Na hipótese em questão, o primeiro levantamento realizado se reportava à diferença de seguro de acidente de trabalho não declarado em GFIP. Nos itens 2.1.1 a 2.1.3 do Relatório Fiscal (fl. 134), afirma-se que os lançamentos foram realizados com base nas GFIP, folhas de pagamento e escrituração contábil disponibilizadas pelo contribuinte, bem como que este realizou os recolhimentos com a alíquota de 1% e não de 3% como lhe seria exigido.

Com base nisso, é possível afirmar que houve recolhimento, ainda que parcial, no período lançado.

Por outro lado, embora faça menção à formalização de Representação Fiscal para Fins Penais tendo em vista que foram constatados "outros fatos que, em tese, configuram crimes contra a Seguridade Social e contra a ordem tributária" (fl. 152 item 3.14), o relatório fiscal cita a omissão de valores tributáveis e incorreções no cumprimento de obrigações acessórias, mas não há a imputação de qualquer conduta dolosa ou fraudulenta no âmbito desta autuação.

Em meu entender, a existência de "outros fatos" que ensejariam a imputação de prática ilícita poderia atrair a aplicação da regra mais desfavorável de contagem do prazo decadencial apenas em relação aos fatos geradores vinculados a esses "fatos". Entretanto, pela forma como foi redigido o relatório fiscal, os fatos que deram origem aos tributos exigidos neste processo não envolvem a prática de conduta dolosa.

Com efeito, não é possível decidir pelo prazo mais desfavorável ao contribuinte com base em "fatos" que não lhe é dado conhecer e discutir no processo. Da mesma forma, não se pode exigir da autoridade julgadora que adote uma posição com base em fatos que não lhe são apresentados e por isso mesmo, não lhe é possível valorar.

Em vista do exposto, deve ser aplicada no caso em análise a regra do art. 150, § 4º do CTN, em razão do que o prazo decadencial de 5 anos tem sua contagem iniciada a partir do fato gerador do tributo, de forma que, ocorrida a ciência do auto de infração em 22/12/2010 (fl. 2), restariam atingidos pela decadência os seguintes levantamentos/competências:

- L3: Cooperativas de Trabalho I / 01/2005 a 11/2005
- L4: Subrog Prod Rural PF 2005 I / 01/2005 a 11/2005
- L7: Contribuintes Indiv. / 01/2005 a 09/2005
- LH: Cooperativas de Trabalho II / 02/2005 a 07/2005
- LI: Subrog Prod Rural PF 2005 II / 02/2005 a 07/2005

Em consequência, dou provimento parcial ao recurso para reconhecer a decadência das competências compreendidas entre 01/2005 e 11/2005.

### **Mérito**

Reconhecida a decadência parcial dos valores lançados, restam para análise os seguintes levantamentos:

- L3: Cooperativas de Trabalho I - período do débito 12/2005 a 12/2006
- L4: Subrog Prod Rural PF 2005 I - período do débito 12/2005
- LD: Subrog Prod Rural PF 2006 I - período do débito 01/2006 a 12/2006

### **Cooperativas de Trabalho**

O fundamento legal do auto de infração ora em análise (fl. 141) é o art. 22, IV da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, que tem a seguinte redação:

*Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:*

*(...)*

*IV - quinze por cento sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhe são prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho.*

*(...)*

Ocorre que esse dispositivo teve sua constitucionalidade questionada perante o Supremo Tribunal Federal - STF, no RE 595.838, tendo sido reconhecida sua repercussão geral, o que o submeteu a julgamento na sistemática do art. 543-B do Código de Processo Civil de 1973 (Lei nº 5.869, de 1973).

Julgando o mérito, o STF declarou a inconstitucionalidade da norma impugnada, em acórdão cuja ementa tem a seguinte redação:

*EMENTA Recurso extraordinário. Tributário. Contribuição Previdenciária. Artigo 22, inciso IV, da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99. Sujeição passiva. Empresas tomadoras de serviços. Prestação de serviços de cooperados por meio de cooperativas de Trabalho. Base de cálculo. Valor Bruto da nota fiscal ou fatura. Tributação do faturamento. Bis in idem. Nova fonte de custeio. Artigo 195, § 4º, CF. 1. O fato gerador que origina a obrigação de recolher a contribuição previdenciária, na forma do art. 22, inciso IV da Lei nº 8.212/91, na redação da Lei 9.876/99, não se origina nas remunerações pagas ou creditadas ao cooperado, mas na relação contratual estabelecida entre a pessoa jurídica da cooperativa e a do contratante de seus serviços. 2. A empresa tomadora dos serviços não opera como fonte somente para fins de retenção. A empresa ou entidade a ela equiparada é o próprio sujeito passivo da relação tributária, logo, típico "contribuinte" da contribuição. 3. Os pagamentos efetuados por terceiros às cooperativas de trabalho, em face de serviços prestados por seus*

*cooperados, não se confundem com os valores efetivamente pagos ou creditados aos cooperados. 4. O art. 22, IV da Lei nº 8.212/91, com a redação da Lei nº 9.876/99, ao instituir contribuição previdenciária incidente sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura, extrapolou a norma do art. 195, inciso I, a, da Constituição, descaracterizando a contribuição hipoteticamente incidente sobre os rendimentos do trabalho dos cooperados, tributando o faturamento da cooperativa, com evidente bis in idem. Representa, assim, nova fonte de custeio, a qual somente poderia ser instituída por lei complementar, com base no art. 195, § 4º - com a remissão feita ao art. 154, I, da Constituição. 5. Recurso extraordinário provido para declarar a inconstitucionalidade do inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99.*

A União interpôs Embargos de Declaração em face dessa decisão, buscando a modulação dos seus efeitos. Esses embargos, entretanto, foram rejeitados, conforme evidencia a ementa do acórdão:

*Embargos de declaração no recurso extraordinário. Tributário. Pedido de modulação de efeitos da decisão com que se declarou a inconstitucionalidade do inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99. Declaração de inconstitucionalidade. Ausência de excepcionalidade. Lei aplicável em razão de efeito repristinatório. Infraconstitucional.*

*1. A modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade é medida extrema, a qual somente se justifica se estiver indicado e comprovado gravíssimo risco irreversível à ordem social. As razões recursais não contêm indicação concreta, nem específica, desse risco.*

*2. Modular os efeitos no caso dos autos importaria em negar ao contribuinte o próprio direito de repetir o indébito de valores que eventualmente tenham sido recolhidos.*

*3. A segurança jurídica está na proclamação do resultado dos julgamentos tal como formalizada, dando-se primazia à Constituição Federal.*

*4. É de índole infraconstitucional a controvérsia a respeito da legislação aplicável resultante do efeito repristinatório da declaração de inconstitucionalidade do inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99.*

Tendo isso em vista, e considerando a previsão contida no § 2º do art. 62 do Regimento Interno deste Conselho, pelo qual as decisões definitivas de mérito proferidas pelo STF na sistemática do art. 543-B da Lei nº 5.869, de 1973, devem ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento administrativo, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário nessa matéria.

### **Subrogação do Produtor Rural Pessoa Física**

Em sua defesa, a recorrente alega que, quando do julgamento do RE 363852/MG, o STF teria declarado a inconstitucionalidade das contribuições do produtor rural

pessoa física empregador incidentes sobre a comercialização de sua produção rural. No entanto, mediante referido julgamento, o STF declarou, por unanimidade, a inconstitucionalidade do artigo 1º da Lei nº 8.540, de 1992, que previa o recolhimento da contribuição acima referida, pois esta lei foi anterior à Emenda Constitucional 20, de 1998 (responsável por alterar a base de cálculo para fins de incidência da referida contribuição).

É que antes dessa emenda, as contribuições sociais do empregador somente poderiam incidir sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro. Com a alteração promovida, surgiu a possibilidade de utilizar a receita como base de cálculo das contribuições sociais do empregador.

Válido transcrever trechos do voto proferido pelo Ministro Marco Aurélio quando do julgamento do RE 363852/MG:

*(...)Forçoso é concluir que, no caso de produtor rural, embora pessoa natural, que tenha empregados, incide a previsão relativa ao recolhimento sobre o valor da folha de salários. É de ressaltar que a Lei nº 8212/91 define empresa como a firma individual ou sociedade que assume o risco de atividade econômica urbana ou rural, com fins lucrativos, ou não, bem como os órgãos e entidades da administração pública direta, indireta e fundacional inciso I do artigo 15. Então, o produtor rural, pessoa natural, fica compelido a satisfazer, de um lado, a contribuição sobre a folha de salários e, de outro, a COFINS, não havendo lugar para ter-se novo ônus, relativamente ao financiamento da seguridade social, isso a partir de valor alusivo à venda de bovinos. Cumpre ter presente, até mesmo, a regra do inciso II do artigo 150 da Constituição Federal, no que veda instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente. De acordo com o artigo 195, § 8º, do Diploma Maior, se o produtor não possui empregados, fica compelido, inexistente a base de incidência da contribuição a folha de salários a recolher percentual sobre o resultado da comercialização da produção. Se, ao contrário, conta com empregados, estará obrigado não só ao recolhimento sobre a folha de salários, como também, levando em conta o faturamento, da contribuição Social para Financiamento da Seguridade Social COFINS e da prevista tomada a mesma base de incidência, o valor comercializado no artigo 25 da Lei nº 8.212/91. Assim, não fosse suficiente a duplicidade, considerado o faturamento, tem-se, ainda, a quebra da isonomia.*

*(...)não há como deixar de assentar que a nova fonte deveria estar estabelecida em lei complementar.*

*Ante esses aspectos, conheço e provejo o recurso interposto para desobrigar os recorrentes da retenção e do recolhimento da contribuição social ou do seu recolhimento por subrogação sobre a "receita bruta proveniente da comercialização da produção rural " de empregadores, pessoas naturais, fornecedores de bovinos para abate, declarando a inconstitucionalidade do artigo 1º da Lei nº 8.540/92, que deu nova redação aos artigos 12, incisos V e VII, 25, incisos I e II, e 30, inciso IV, da Lei 8.212/91, com redação atualizada até a Lei nº 9.528/97, **até que legislação nova, arrimada na Emenda Constitucional nº 20/98, venha a instituir a***

**contribuição**, tudo na forma do pedido inicial, invertidos os ônus da sucumbência.

A Lei nº 10.256, de 2001, que deu nova redação ao *caput* do art. 25 da Lei nº 8.212, de 1991, foi editada após a EC nº 20, de 1998. Ou seja, foi editada sob a vigência da nova redação do art. 195, I, da Constituição, com expressa previsão da receita dos empregadores como nova fonte de custeio da seguridade social.

Sendo assim, é evidente que o RE 363852/MG tem aplicabilidade limitada ao art. 25 da Lei nº 8.212 de 1991, com redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.540, de 1992 (atualizada até a Lei nº 9.528, de 1997), ao passo que o presente lançamento se refere a fatos geradores ocorridos em 2005 e 2006, posteriores, portanto, à Lei nº 10.256, de 2001, que deu nova redação ao art. 25, I e II, da Lei nº 8.212, de 1991.

Tanto é que, quando da apreciação de embargos de declaração opostos no RE 596177/RS, o STF reconheceu que não houve o exame da matéria sob o enfoque da exigência do tributo com fundamento na Lei nº 10.256, de 2001:

*EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. FUNDAMENTO NÃO ADMITIDO NO DESLINDE DA CAUSA DEVE SER EXCLUÍDO DA EMENTA DO ACÓRDÃO. IMPOSSIBILIDADE DA ANÁLISE DE MATÉRIA QUE NÃO FOI ADEQUADAMENTE ALEGADA NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO NEM TEVE SUA REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA. INEXISTÊNCIA DE OBSCURIDADE, CONTRADIÇÃO OU OMISSÃO EM DECISÃO QUE CITA EXPRESSAMENTE O DISPOSITIVO LEGAL CONSIDERADO INCONSTITUCIONAL.*

*I – Por não ter servido de fundamento para a conclusão do acórdão embargado, exclui-se da ementa a seguinte assertiva:*

*“Ofensa ao art. 150, II, da CF em virtude da exigência de dupla contribuição caso o produtor rural seja empregador” (fl. 260).*

**II – A constitucionalidade da tributação com base na Lei 10.256/2001 não foi analisada nem teve repercussão geral reconhecida.**

*III – Inexiste obscuridade, contradição ou omissão em decisão que indica expressamente os dispositivos considerados inconstitucionais.*

*IV – Embargos parcialmente acolhidos, sem alteração do resultado. (destacou-se)*

Sendo assim, a decisão proferida pelo STF no RE 363.852/MG não é aplicável ao presente caso, que é totalmente englobado pela Lei nº 10.256, de 2001.

Cumprido esclarecer que não houve a declaração de inconstitucionalidade integral do art. 25, I e II, nem do art. 30, IV, ambos da Lei 8.212, de 1991, uma vez que estes dispositivos tratam tanto do produtor rural pessoa física empregador quanto do segurado especial, ao passo que o RE 363.852/MG abrangeu apenas o primeiro, uma vez que a Constituição (antes da EC 20/98) já previa forma de contribuição sobre resultado da

comercialização da produção de determinados produtores rurais que exerçam suas atividades em regime de economia familiar, sem empregados permanentes (art. 195, §8º).

Este produtor rural delimitado no art. 195, §8º, da Constituição é exatamente aquele previsto no art. 12, VII, da Lei nº 8.212, de 1991, e que, portanto, encontra-se sujeito à contribuição prevista no art. 25 da mesma Lei. Ou seja, na decisão em questão (RE 363.852), o STF reconheceu a inconstitucionalidade apenas das contribuições devidas pelo produtor rural pessoa física empregador, no período anterior à Lei 10.256, de 2001, e, conseqüentemente, também afastou a subrogação para estas contribuições, pois não haveria lógica em se manter a subrogação do tributo reconhecidamente inconstitucional.

Por fim, importante trazer aos autos a informação de que o STF realizou o julgamento de mérito do RE 718.874, que tinha por objeto tema com repercussão geral acerca da constitucionalidade da contribuição a ser recolhida pelo empregador rural pessoa física, prevista no art. 25 da Lei 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei 10.256, de 2001.

Em 30/03/2017, o Plenário do STF decidiu o seguinte:

*O Tribunal, por maioria, apreciando o tema 669 da repercussão geral, conheceu do recurso extraordinário e a ele deu provimento, vencidos os Ministros Edson Fachin (Relator), Rosa Weber, Ricardo Lewandowski, Marco Aurélio e Celso de Mello, que negavam provimento ao recurso. Em seguida, por maioria, acompanhando proposta da Ministra Cármen Lúcia (Presidente), o Tribunal fixou a seguinte tese: "É constitucional formal e materialmente a contribuição social do empregador rural pessoa física, instituída pela Lei 10.256/2001, incidente sobre a receita bruta obtida com a comercialização de sua produção", vencido o Ministro Marco Aurélio, que não se pronunciou quanto à tese. Redator para o acórdão o Ministro Alexandre de Moraes"*

Nessa decisão não foi declarada a inconstitucionalidade de qualquer dispositivo legal que fundamentou o lançamento em análise, de forma que não se pode cogitar a ilegalidade/inconstitucionalidade deste, haja vista que corretamente enquadrado nas normas em vigor.

Portanto, com relação às inconstitucionalidades apontadas pela recorrente, esta é matéria estranha a competência deste órgão julgador administrativo, conforme o seguinte enunciado da Súmula de jurisprudência do CARF:

*SÚMULA CARF Nº 02 O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

Em razão do exposto, nego provimento ao recurso voluntário no que diz respeito ao lançamento que teve por base a subrogação do produtor rural pessoa física.

### **Contribuintes Individuais**

Em que pese o reconhecimento da decadência ter excluído da exigência o levantamento relativo a contribuintes individuais, tendo em vista seus reflexos na apuração da multa por descumprimento de obrigação acessória que segue regra diversa de contagem de prazo decadencial, esclareço que o recorrente não apresentou argumentos específicos de defesa quanto a esta rubrica, devendo subsistir o auto de infração relativo ao descumprimento de obrigações acessórias.

## Penalidades

Ao tratar da impossibilidade de se aplicar concomitantemente multa moratória e multa isolada a recorrente faz alusão a lançamento de imposto de renda e junta decisões deste CARF acerca deste tributo e da CSLL, o que torna difícil a compreensão de seu argumento. Este item da defesa é concluído com o seguinte parágrafo:

*Em tais condições, é possível extrair-se ilação de que o auto de infração, ao impor multa isolada, não pode subsistir, eis que, por força da imposição, concomitante, de multa no processo administrativo, haveria dupla penalidade sobre um mesmo "fato gerador".*

Em que pese a falta de clareza com que a questão foi posta, acredita-se que, na análise da retroatividade benigna da multa em função das alterações introduzidas pela MP 449, esta matéria restará esclarecida.

No tópico relativo ao erro na aplicação da multa, o recorrente faz alusão ao Anexo VII do auto de infração, acusa-o de ser incompreensível e pleiteia a aplicação única e exclusivamente da multa prevista no art. 35, da Lei nº 8.212, de 1991.

Afirma que "Inexiste no Relatório Fiscal e Auto de Infração, qualquer menção à cobrança de multa por descumprimento de obrigações acessórias a justificar a aplicabilidade do art. 32 da Lei 8.212/91 e incisos e parágrafos, com a redação dada pela Lei 11.941/2009".

Pelo Anexo de fls. 2677/2900, vê-se que a fiscalização adotou o seguinte procedimento no cálculo da multa:

1. Calculou a multa por descumprimento de obrigação acessória com base no art. 32, IV, §5º da Lei nº 8.212, de 1991 (CFL 68);
2. Calculou a multa por descumprimento de obrigação acessória com base no art. 32, IV, §6º da Lei nº 8.212, de 1991 (CFL 69);
3. Calculou a multa por descumprimento de obrigação acessória com base no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991 (CFL 78);
4. Ao valor obtido pela somatória do CFL 68 e CFL 69 acrescentou a multa de 24% anteriormente prevista no art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, e assim obteve a penalidade que seria aplicada antes das alterações introduzidas pela Medida Provisória nº 449;
5. Ao valor da contribuição omitida, aplicou a multa de ofício de 75% e, à importância resultante deste cálculo, somou a multa CFL 78, obtendo assim a penalidade que seria aplicável após as alterações introduzidas pela Medida Provisória nº 449.
6. Comparou o valor obtido no item 5 com o item 4 e aplicou o que seria mais benéfico ao contribuinte.

Vejamos agora se esse procedimento está de acordo com o entendimento deste Conselho.

Para tanto, transcrevo trecho do voto proferido pela Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, no Acórdão nº 9202-004.499:

*Para que possamos definir a interpretação mais adequada no que tange ao cálculo da multa, para entender a natureza das multas aplicadas e por conseguinte como deve ser interpretada a norma, passemos a algumas considerações, tendo em vista que a citada MP alterou a sistemática de cálculo de multa por infrações relacionadas à GFIP, introduzindo dois novos dispositivos legais, senão vejamos.*

*Até a edição da MP 449, quando realizado um procedimento fiscal, em que se constatava a existência de débitos previdenciários, lavrava-se em relação ao montante da contribuição devida, notificação fiscal de lançamento de débito NFLD. Caso constatado que, além do montante devido, descumprira o contribuinte obrigação acessória, ou seja, obrigação de fazer, como no caso de omissão em GFIP (que tem correlação direta com o fato gerador), a empresa era autuada também por descumprimento de obrigação acessória.*

*Nessa época os dispositivos legais aplicáveis eram multa art. 35 para a NFLD (24%, que sofria acréscimos dependendo da fase processual do débito) e art. 32 (100% da contribuição devida em caso de omissões de fatos geradores em GFIP) para o Auto de infração de obrigação acessória.*

*Contudo, a MP 449/2008, convertida na lei 11.941/2009, inseriu o art. 32-A, o qual dispõe o seguinte:*

*“Art. 32A.*

*O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas:*

*I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e*

*II – de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo.*

*§ 1º Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso II do caput deste artigo, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo fixado para entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não apresentação, a data da lavratura do auto de infração ou da notificação de lançamento.*

*§ 2º Observado o disposto no § 3º deste artigo, as multas serão reduzidas:*

*I – à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou*

*II – a 75% (setenta e cinco por cento), se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação.*

*§ 3º A multa mínima a ser aplicada será de:*

*I – R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e*

*II – R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos.”*

*Entretanto, a MP 449, Lei 11.941/2009, também acrescentou o art. 35-A que dispõe o seguinte,*

*“Art. 35-A.*

*Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.”*

*O inciso I do art. 44 da Lei 9.430/96, por sua vez, dispõe o seguinte:*

*“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:*

*I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata “*

*Com a alteração acima, em caso de atraso, cujo recolhimento não ocorrer de forma espontânea pelo contribuinte, levando ao lançamento de ofício, a multa a ser aplicada passa a ser a estabelecida no dispositivo acima citado, ou seja, em havendo lançamento da obrigação principal (a antiga NFLD), aplica-se multa de ofício no patamar de 75%. Essa conclusão leva-nos ao raciocínio que a natureza da multa, sempre que existe lançamento, refere-se a multa de ofício e não a multa de mora referida no antigo art. 35 da lei 8212/91.*

*Contudo, mesmo que consideremos que a natureza da multa é de "multa de ofício" não podemos isoladamente aplicar 75% para as Notificações Fiscais NFLD ou Autos de Infração de Obrigação Principal AIOP, pois estaríamos na verdade retroagindo para agravar a penalidade aplicada.*

*Por outro lado, com base nas alterações legislativas não mais caberia, nos patamares anteriormente existentes, aplicação de NFLD + AIOA (Auto de Infração de Obrigação Acessória) cumulativamente, pois em existindo lançamento de ofício a multa passa a ser exclusivamente de 75%.*

*Tendo identificado que a natureza da multa, sempre que há lançamento, é de multa de ofício, considerando o princípio da retroatividade benigna previsto no art. 106. inciso II, alínea “c”,*

*do Código Tributário Nacional, há que se verificar a situação mais favorável ao sujeito passivo, face às alterações trazidas.*

*No presente caso, foi lavrado AIOA julgada, e alvo do presente recurso especial, prevaleceu o valor de multa aplicado nos moldes do art. 32-A.*

*No caso da ausência de informação em GFIP, conforme descrito no relatório a multa aplicada ocorreu nos termos do art. 32, inciso IV, § 5º, da Lei nº 8.212/1991 também revogado, o qual previa uma multa no valor de 100% (cem por cento) da contribuição não declarada, limitada aos limites previstos no § 4º do mesmo artigo.*

*Face essas considerações para efeitos da apuração da situação mais favorável, entendo que há que se observar qual das seguintes situações resulta mais favorável ao contribuinte:*

- Norma anterior, pela soma da multa aplicada nos moldes do art. 35, inciso II com a multa prevista no art. 32, inciso IV, § 5º, observada a limitação imposta pelo § 4º do mesmo artigo, ou*
- Norma atual, pela aplicação da multa de setenta e cinco por cento sobre os valores não declarados, sem qualquer limitação, excluído o valor de multa mantido na notificação.*

*Levando em consideração a legislação mais benéfica ao contribuinte, conforme dispõe o art. 106 do Código Tributário Nacional (CTN), o órgão responsável pela execução do acórdão deve, quando do trânsito em julgado administrativo, efetuar o cálculo da multa, em cada competência, somando o valor da multa aplicada no AI de obrigação acessória com a multa aplicada na NFLD/AIOP, que não pode exceder o percentual de 75%, previsto no art. 44, I da Lei nº 9.430/1996. Da mesma forma, no lançamento apenas de obrigação principal o valor das multa de ofício não pode exceder 75%. No AI de obrigação acessória, isoladamente, o percentual não pode exceder as penalidades previstas no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991.*

*Observe-se que, no caso de competências em que a obrigação principal tenha sido atingida pela decadência (pela antecipação do pagamento nos termos do art. 150, § 4º, do CTN), subsiste a obrigação acessória, isoladamente, relativa às mesmas competências, não atingidas pela decadência posto que regidas pelo art. 173, I, do CTN, e que, portanto, deve ter sua penalidade limitada ao valor previsto no artigo 32-A da Lei nº 8.212, de 1991.*

*Cumprе ressaltar que o entendimento acima está em consonância com o que dispõe a Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, alterada pela Instrução Normativa RFB nº 1.027 em 22/04/2010, e no mesmo diapasão do que estabelece a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009, que contempla tanto os lançamentos de obrigação principal quanto de obrigação acessória, em conjunto ou isoladamente.*

*A Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, por sua vez, prevê o que segue:*

*Art. 476-A. No caso de lançamento de ofício relativo a fatos geradores ocorridos:*

*I - até 30 de novembro de 2008, deverá ser aplicada a penalidade mais benéfica conforme disposto na alínea "c" do inciso II do art. 106 da Lei nº 5.172, de 1966 (CTN), cuja análise será realizada pela comparação entre os seguintes valores:*

*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*

*<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/anexoOutros.action?idArquivoBinario=0b>) 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.*

*(...)*

Devem ser consideradas ainda as disposições da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14, de 2009, pelas quais este cálculo deverá ser feito no momento do pagamento ou parcelamento. É o que determina, sem embargo, o seguinte dispositivo:

*Art. 2º No momento do pagamento ou do parcelamento do débito pelo contribuinte, o valor das multas aplicadas será analisado e os lançamentos, se necessário, serão retificados, para fins de aplicação da penalidade mais benéfica, nos termos da alínea "c" do inciso II do art. 106 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN).*

*§ 1º Caso não haja pagamento ou parcelamento do débito, a análise do valor das multas referidas no caput será realizada no momento do ajuizamento da execução fiscal pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN).*

*§ 2º A análise a que se refere o caput dar-se-á por competência.*

*§ 3º A aplicação da penalidade mais benéfica na forma deste artigo dar-se-á:*

*I - mediante requerimento do sujeito passivo, dirigido à autoridade administrativa competente, informando e comprovando que se subsume à mencionada hipótese; ou*

*II - de ofício, quando verificada pela autoridade administrativa a possibilidade de aplicação.*

*§ 4º Se o processo encontrar-se em trâmite no contencioso administrativo de primeira instância, a autoridade julgadora fará constar de sua decisão que a análise do valor das multas para verificação e aplicação daquela que for mais benéfica, se cabível, será realizada no momento do pagamento ou do parcelamento.*

Superada essa questão, é necessário que se faça uma ressalva considerando a realidade desse processo, em que houve o reconhecimento da decadência de parte do lançamento. Nesse caso, deve-se adotar as providências que são discriminadas no seguinte voto, de lavra do Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos no Acórdão nº 9202-005.373:

*Para os períodos em que a obrigação principal estiver alcançada pela decadência (o que já foi reconhecido nas exações dos lançamentos de obrigação principal DEBCADs nº: 37.329.547-2, 37.329.548-0 e 37.329.549-9), não havendo contribuição previdenciária exigível em algum período, não há se falar em somatório de multas e sua limitação a 75% nesses mesmos períodos, mas tão somente à multa por falta de informação em GFIP de valores que não ensejam a exigência de contribuições.*

*Nesse sentido, cabe reproduzir a declaração de voto da Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, que didaticamente enfrenta o tema:*

Frente a evidente diferença entre as contagens dos prazos, temos, como regra geral o maior alcance de exclusão de fatos geradores nos AI de obrigação principal do que nos de acessória.

É nesse ponto que a tese quanto ao somatório das multas para verificação do dispositivo legal mostra-se frágil, devendo ser ajustada, de forma a refletir de forma mais acertada o alcance da legislação.

Ou seja, para os meses em que mantido a autuação da multa pela omissão em GFIP, mas excluídos os fatos geradores da obrigação principal pela decadência, não há como fazer comparativo, posto que julgado improcedente o lançamento de ofício, o que leva a sua inexistência (pelo alcance da decadência a luz § 4º, do artigo 150, do CTN).

Dessa forma, entendendo mais acertado, que para os meses em que a multa pelo ausência de informação foi calculada com base em 100% da contribuição omitida, sem a manutenção da obrigação principal, deve o recálculo observar o valor contido no art. 32-A, inciso I, da lei 8212/91, com redação dada pela MP 449/2008, convertida na lei 11.941/2009, face o princípio da retroatividade benigna. No caso, inaplicável o limite disposto no art. 44, I da lei 9430, conforme proposto pelo relator, posto que não há multa de ofício para se comparar.

*Portanto, cabe a aplicação da regra do art. 173, I, do CTN ao cálculo dos períodos alcançados pela decadência do lançamento da multa, para o lançamento de obrigação acessória do DEBCAD nº 37.303.1270, porém, para os períodos em que a correspondente obrigação principal estiver alcançada pela decadência, essa multa deverá ser reduzida ao valor contido no art. 32-A, inciso I, da Lei nº 8.212, de 1991.*

Ou seja, se não houver valor de obrigação principal a ser exigido, a multa por descumprimento de obrigação acessória deverá ser reduzida ao valor contido no art. 32-A, da Lei nº 8.212, de 1991.

## **Conclusão**

Processo nº 10680.725170/2010-22  
Acórdão n.º **2201-003.800**

**S2-C2T1**  
Fl. 2.862

---

Com base no exposto, voto por não conhecer o recurso voluntário apresentado pela responsável solidária, conhecer o recurso voluntário apresentado pela contribuinte e dar parcial provimento a este para: reconhecer a decadência do crédito tributário relativo à obrigação principal nas competências de 01/2005 a 11/2005, determinar a exclusão das exigências relativas aos pagamentos a Cooperativas de Trabalho e determinar que seja realizada análise do valor das multas para verificação e aplicação daquela que for mais benéfica à contribuinte no momento do pagamento ou do parcelamento nos termos da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009.

Dione Jesabel Wasilewski - Relatora