



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

Processo n° 11020.722273/2011-58
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9202-003.729 – 2ª Turma
Sessão de 28 de janeiro de 2016
Matéria Contribuição Previdenciária
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado TRAMONTINA CENTRAL DE ADMINISTRAÇÃO LTDA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/2006 a 01/02/2009

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL E ACESSÓRIA.
APLICAÇÃO DE PENALIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA.

O artigo 35, da Lei 8212/91 na redação dada pela Lei 11.941/09 determina que nos casos em que se trate de tributo constituído (lançado e recolhido em atraso) aplicar-se-á o artigo 61 da Lei 9430/96. Enquanto que o artigo 35-A esclarece que, nos casos de tributos cujo lançamento ocorreu de ofício, deve ser aplicado o comando legal do art. 44 da mesma Lei 9430/96. O caso em apreço não discute débitos de tributos lançados e não pagos, mas sim de lançamento de ofício realizado pela Receita Federal, desse modo o artigo 61 da Lei 9430/96, não guarda aplicabilidade com o presente processo, importando tão somente nesse caso o artigo 44 da Lei 9430/96.

Recurso Especial Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional. Vencidas as Conselheiras Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Patrícia da Silva e Maria Teresa Martinez Lopez que negavam provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO - Presidente.

(assinado digitalmente)

ANA PAULA FERNANDES - Relatora.

EDITADO EM: 17/02/2016

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente), Maria Teresa Martinez Lopez (Vice-Presidente), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo, Patrícia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior, Gerson Macedo Guerra

Relatório

O presente Recurso Especial trata de pedido de Uniformização de Jurisprudência motivado pela Fazenda Nacional, face ao Acórdão 2803-002.293, proferido pela 3ª Turma Especial/2ª Seção de Julgamento/CARF.

A autuação foi assim apresentada no relatório do acórdão recorrido:

“O presente Processo Administrativo Fiscal – PAF encerra o Auto de Infração de Obrigação Principal – AIOP – DEBCAD 37.261.0617, objetiva o lançamento das contribuições sociais previdenciárias decorrente da remuneração paga, devida ou creditada aos trabalhadores da empresa, em razão da Participação nos Lucros ou Resultados – PLR – parte patronal e SAT, bem como o Auto de Infração de Obrigação Principal – AIOP – DEBCAD 37.321.1759, objetiva o lançamento das contribuições sociais previdenciárias decorrente da remuneração paga, devida ou creditada aos trabalhadores da empresa, em razão da Participação nos Lucros ou Resultados – PLR – parte devida a outras entidade e fundos – terceiros, e, ainda, do Auto de Infração de Obrigação Acessória – AIOA – DEBCAD 37.321.1767, CFL.68, em razão de apresentar a empresa o documento a que se refere a Lei 8.212, de 24.07.91, art. 32, inciso IV, parágrafo 3º, acrescentados pela Lei n. 9.528, de 10.12.97, com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, conforme previsto na Lei n. 8.212, de 24.07.91, art. 32, IV, parágrafo 5º., também, acrescentado pela Lei 9.528, de 10.12.97, combinado com o art. 225, IV e parágrafo 4º., do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048, de 06.05.99, conforme Relatório Fiscal do Auto de Infração – REFISC, de fls. 21 a 44, com período de apuração de 12/2006 a 02/2009, de acordo com o Termo e Início de Procedimento Fiscal TIPF, de fls. 46 e 47.

O órgão julgador de primeiro grau emitiu o Acórdão Nº 10-41.629 - 6ª, Turma DRJ/POA, em 29/11/2012, fls. 317 a 337, no qual a impugnação foi considerada improcedente.

Irresignado o contribuinte impetrou o Recurso Voluntário, petição de interposição com razões recursais, as fls. 351 a 374, recebido, em 18/03/2013, conforme carimbo de recepção, de fls. 351, acompanhado dos documentos, de fls. 375 a 386, no qual alegou no mérito, em síntese: - que a recorrente promoveu pagamento diferenciado aos seus

empregados com cargo de chefia e de gerência, mas tais pagamentos foram realizados dentro da lei e oferecidos a todos os trabalhadores e observando suas políticas meritocrática, incluindo-se está no artigo 28, § 9º, “j”, da Lei 8.212/91; · que tais pagamentos são incertos e eventuais e assim se conformam ao artigo 28, § 9º, “e”, “7”, da Lei 8.212/91, pois a recorrente pode não alcançar seus objetivos, estando os pagamentos previsto na cláusula 3.4.1 do acordo firmando entre a comissão de empregados e a empresa, possuindo este regras claras e objetivas; · que cargos idênticos exercidos em setores ou seções diferentes podem corresponder a salários diferentes, o que se reflete no PPR, pois empregados com salários diferentes recebem uma participação igual ao seu salário mensal, mas que dezessete colaboradores recebem um tratamento e participação diferenciada; · que os ditos programas passaram pela aprovação dos sindicatos, estando o programa de acordo com o artigo 7º, XI; 195, I e 201, § 4º, d a CF/88 c/c o artigo 28, § 9º, “j”, da Lei 8.212/91 e da Lei 10.101/2000, cita doutrina; · que a cobrança de contribuição do PPR dos diretores/administradores, também, não prospera, uma vez que estas não ostentam natureza salarial, sendo inconstitucional a sua exigência; · que o artigo 12, I, “a”, da Lei 8.212/91 define os segurados obrigatórios empregados, o RPS faz o mesmo, cita a CLT e o enunciado 229 do TST, estando equivocada a decisão recorrida ao dizer que incide a contribuição por não serem os diretores empregados, cita decisão do TRF4, não havendo ilegalidade na participação destes no plano PLR; · que os juros não podem ser mantidos da forma como estabelecidos, pois o artigo 34, da Lei 8.212/91 foi revogado pela MP 449/2008, além do que a SELIC não se aplica, pois contém índice de atualização, cita doutrina; · que os juros moratórios não podem ser mantidos, pois o artigo 36, da Lei 8.212/91 foi revogado, não podendo haver, também, a incidência de juros sobre as multas de ofício aplicadas, como decidido pelo CARF; · que não havendo a prática de nenhuma ilegalidade pela recorrente, deve ser reconhecida a inexistência de imposição legal dos pretensos fatos geradores como base de cálculo, bem como a desnecessidade de declará-los em GFIP”.

Em análise do Recurso Voluntário, a 3ª Turma Especial da 2ª Seção de Julgamento do CARF, fls. 392/404, deu parcial provimento à insurgência do Recorrido para determinar o recálculo da multa, a fim de que seja aplicado retroativamente o art. 32-A da Lei 8.212/91, acrescentado pela MP 449/2008, convertida na Lei 11.941/2009, caso seja mais benéfico ao contribuinte, tendo sido afastada a aplicação do art. 35-A da Lei 8.212/91, também introduzido pela MP 449/2008.

Irresignada, a União (Fazenda Nacional) apresentou Recurso Especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais, fls. 406/416, admitido às fls. 418/421, arguindo que o Acórdão recorrido deu interpretação diversa do entendimento emanado pela Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, a qual considera que o dispositivo legal a ser aplicado deve ser o art. 35-A da Lei 8.212/91, que remete ao art. 44, I da Lei 9430/96, e não o art. 32-A da Lei 8.212/91, conforme entendeu a Câmara *a quo*, haja vista que este preceito normativo somente se aplica às situações em que somente tenha havido descumprimento de obrigação acessória relacionada à GFIP. Havendo lançamento de tributo, a multa passaria a ser aplicada nos termos do art. 35-A da Lei 8.212/91.

Apresentadas contrarrazões, fls. 428/436, vieram os autos conclusos.

Voto

Conselheira Ana Paula Fernandes, relatora.

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto merece ser conhecido.

Trata-se o presente processo administrativo fiscal dos seguintes Autos de Infração:

- AI de Obrigação Principal – AIOP – DEBCAD 37.261.0617, que objetiva o lançamento das contribuições sociais previdenciárias decorrente da remuneração paga, devida ou creditada aos trabalhadores da empresa, em razão da Participação nos Lucros ou Resultados – PLR – parte patronal e SAT;

- AIOP – DEBCAD 37.321.1759, que objetiva o lançamento das contribuições sociais previdenciárias decorrente da remuneração paga, devida ou creditada aos trabalhadores da empresa, em razão da Participação nos Lucros ou Resultados – PLR – parte devida a outras entidade e fundos – terceiros; e

- Auto de Infração de Obrigação Acessória – AIOA – DEBCAD 37.321.1767, CFL.68, em razão de apresentar a empresa o documento a que se refere a Lei 8.212/91, art. 32, inciso IV, parágrafo 3º, acrescentados pela Lei 9.528/97, com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, conforme previsto na Lei 8.212/91, art. 32, IV, parágrafo 5º., também, acrescentado pela Lei 9.528/97, combinado com o art. 225, IV e parágrafo 4º, do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto 3.048/99, conforme Relatório Fiscal do Auto de Infração – REFISC, de fls. 21 a 44, relativo ao período de apuração de 12/2006 a 02/2009.

Na decisão recorrida, foi determinado o recálculo da multa, a fim de que fosse aplicado retroativamente o art. 32-A da Lei 8.212/91, acrescentado pela MP 449/2008, convertida na Lei 11.941/2009, caso seja mais benéfico ao contribuinte, tendo sido afastada a aplicação do art. 35-A da Lei 8.212/91, também introduzido pela MP 449/2008.

O caso em tela trata da aplicação da multa no Direito Tributário no transcurso do tempo, pugnando assim pela análise dos artigos que se aplicam ao tema em todas as suas redações legais. Para isso, segue abaixo o quadro sinótico, que demonstra um panorama da evolução legislativa que se aplica ao tema:

MULTA PELO NÃO PAGAMENTO		
LEI 8212/91	LEI 8212/91	LEI 8212/91
	redação Lei 9876/99	
redação original – recolhimento em atraso	lançamento de ofício	alterada MP 449/2008 convertida Lei 11.941/2009
Art. 35 - Multa 60% (máximo)	Art. 35 - Multa 50%	Art. 35 - Manda aplicar o art. 61 (débitos lançados mas recolhimento em atraso)
		Insere Art. 35-A - Manda aplicar art. 44 (lançamento de ofício)
		Art. 61 Lei 9430/96 - Multa 20% a 75%

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

	Art. 44 Lei 9430/96 - Multa 75%
--	----------------------------------------

MULTA PELO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA		
LEI 8212/91	LEI 8212/91	LEI 8212/91
redação original	redação Lei 9528/97	alterada MP 449/2008
Art. 32 - sem Multa	Art. 32, §5º - Multa 100%	Inserir Art. 32-A - Multa 20% (limitada a)

Deixo de transcrever aqui a redação original (1991) dos artigos legais utilizados no acórdão recorrido, uma vez que esta redação não estava vigente na época da constituição do crédito tributário. Ela consta no quadro sinótico apenas para contextualização dos percentuais de multa instituídos pelo legislador no transcurso do tempo.

Os artigos da Lei nº 8.212, de 1991, com as alterações da Lei nº 9.528, de 1997, correspondem ao período em discussão nestes autos, vejamos seu texto:

“Art. 32. A empresa é também obrigada a:

(...)

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 previdenciárias e outras informações de interesse do INSS.

(...)

§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.

§ 5º A apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente a multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no parágrafo anterior.

§ 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 omissas, limitadas aos valores previstos no § 4º.

§ 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.

(...)

Art. 35. Para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º e abril de 1997, sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos:

(...)

II. para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento:

a) doze por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação;

b) quinze por cento, após o 15º dia do recebimento da notificação;

c) vinte 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 – CRP;

d) vinte e cinco por cento, após o 15º dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa.”

Observe-se que os presentes autos discutem duas infrações legais diversas, por meio de Auto de Infração (descumprimento de obrigação acessória) e de NFLD

(descumprimento de obrigação principal), de modo que foram aplicadas duas multas, no contexto de lançamento de ofício.

Em casos como este a Câmara Superior de Recursos Fiscais vem firmando posicionamento de que ambos os artigos 32 e 35, Lei 8212/91 tem conteúdo material análogo, e que, portanto a aplicação de ambos, embora possível na interpretação literal, seria vedada na interpretação sistemática da doutrina do Direito Tributário. Isso por que se ambos os artigos prevêem penalidade para conduta materialmente análoga estaria configurado “bis in idem”.

Nesse sentido, excerto do voto da relatora Maria Helena Cotta:

Com efeito, o entendimento desta CSRF é no sentido de que, embora a antiga redação dos artigos 32 e 35 da Lei nº 8.212, de 1991, não contivesse a expressão “lançamento de ofício”, o fato de as penalidades serem exigidas por meio de Auto de Infração e de NFLD, não deixa dúvidas acerca da natureza material de multas de ofício.

A norma transcrita anteriormente se encontra em sua redação vigente na data da constituição do crédito e de seu auto de infração, caso seguissemos somente o princípio “tempus regit actum” esta seria a melhor aplicação da lei ao caso concreto (subsunção do fato a norma), contudo, o direito tributário abarca o instituto da Retroatividade Benigna, previsto no art. 106, CTN que assim dispõe:

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

I- em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II- tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Desse modo, respeitando o instituto da retroatividade benigna temos que observar se as alterações posteriores à autuação, implementadas pela Lei nº 11.941, de 2009, representariam a exigência de penalidade mais benéfica ao Contribuinte, hipótese que autorizaria a sua aplicação retroativa,

Em 2008 foi aprovada a Medida Provisória n. 449/2008, que insere o artigo 35 – A e 32- A ao texto legal, cuja redação no tocante aos artigos aqui discutidos permaneceu inalterada quando da sua conversão na Lei nº 11.941, de 2009. Assim os artigos 32 e 35, da Lei nº 8.212, de 1991, uniformizaram os procedimentos de constituição e exigência dos créditos tributários, previdenciários e não previdenciários, nos seguintes termos:

“Art. 32. A empresa é também obrigada a:

(...)

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 à fatos geradores, base de cálculo e valores devidos da

contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS ou do Conselho Curador do FGTS;

(...)

§ 2º A declaração de que trata o inciso IV do caput deste artigo constitui 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.

(...)

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

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

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

(...)

Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

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.

Desse modo, é possível afirmar que o artigo 35, da Lei 8212/91 na redação dada pela Lei 11.941/09 acima citada determina que nos casos em que se trate de tributo constituído (lançado e recolhido em atraso) aplicar-se-á o artigo 61 da Lei 9430/96.

Enquanto que o artigo 35-A esclarece que, nos casos de tributos cujo lançamento ocorreu de ofício, deve ser aplicado o comando legal do art. 44 da mesma Lei 9430/96.

O caso em apreço não discute débitos de tributos lançados e não pagos, mas sim de lançamento de ofício realizado pela Receita Federal, desse modo o artigo 61 da Lei 9430/96, não guarda aplicabilidade com o presente processo, importando tão somente nesse caso o artigo 44 da já citada Lei 9430/96, vejamos:

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;** (grifei)

Assim cito novamente decisão esclarecedora desta Câmara, no processo Nº 10935.006908/2007-14, que explicita a forma de interpretação e aplicação destes comandos legais ao longo do tempo:

“ Resta claro que, com o advento da Lei nº 11.941, de 2009, o lançamento de ofício envolvendo a exigência de contribuições previdenciárias, bem como a verificação de

falta de declaração do respectivo fato gerador em GFIP, como ocorreu no presente caso, sujeita o Contribuinte a uma única multa, no percentual de 75%, sobre a totalidade ou diferença da contribuição, prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996.

Com efeito, a interpretação sistemática da legislação tributária não admite a instituição, em um mesmo ordenamento jurídico, de duas penalidades para a mesma conduta, o que autoriza a interpretação no sentido de que as penalidades previstas no art. 32-A não são aplicáveis às situações em que se verifica a falta de declaração/declaração inexata, combinada com a falta de recolhimento da contribuição previdenciária, eis que tal conduta está claramente tipificada no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996.”

Observe-se que, quando o artigo 44, inciso I, da Lei 9.430/1996 dispõe expressamente “nos casos do lançamento de ofício” e inciso I utiliza a expressão “nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;” percebe-se, claramente, que está embutido no mesmo artigo o lançamento de ofício e a falta de declaração.

Diante do exposto, é necessária a reforma do acórdão recorrido, pois embora este tenha decidido no sentido de aplicar ao contribuinte a norma mais benéfica, esta não pode ser escolhida aleatoriamente, ela precisa ser aplicada dentro uma interpretação coerente do ordenamento jurídico no qual esta inserida. O que se consegue através da aplicação do artigo 44, inciso I da Lei 9.430/1996.

Desse modo dou provimento ao Recurso Especial, interposto pela Fazenda Nacional, para que, na fase de execução desta decisão, se aplique a situação mais benéfica para a Contribuinte:

- a soma das duas multas, aplicadas no presente Auto de Infração e na NFLD correspondente; ou

- a multa de 75% sobre a totalidade ou diferença de contribuição, prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996.

(assinado digitalmente)

Ana Paula Fernandes

Processo nº 11020.722273/2011-58
Acórdão n.º **9202-003.729**

CSRF-T2
Fl. 13

CÓPIA