



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13706.002066/2007-13
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-006.369 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 03 de junho de 2020
Recorrente TELEMAR NORTE LESTE S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/07/2001

DECADÊNCIA. OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS.

Sujeitam-se ao regime referido no art. 173 do CTN os procedimentos administrativos de constituição de créditos tributários decorrentes do descumprimento de obrigações acessórias, uma vez que tais créditos tributários decorrem sempre de lançamento de ofício, jamais de lançamento por homologação, circunstância que afasta, peremptoriamente, a incidência do preceito tatuado no § 4º do art. 150 do CTN.

MULTAS PELO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. OMISSÃO DE FATOS GERADORES DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA NA GFIP.

Constitui infração a empresa deixar de informar na GFIP todos os fatos geradores de contribuição previdenciária.

MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL E ACESSÓRIA. APLICAÇÃO DA MULTA MAIS FAVORÁVEL. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Na aplicação da retroatividade benigna, a multa exigida com base nos dispositivos da Lei nº 8.212/91 anteriores à alteração legislativa promovida pela Lei nº 11.941/09 deverá ser comparada com a nova penalidade de 75% prevista para os casos de lançamento de ofício, a fim de que seja aplicada a mais benéfica ao contribuinte. Neste sentido, a autoridade preparadora deve aplicar, no que for cabível, as disposições constantes dos artigos 476 e 476-A da Instrução Normativa RFB nº 971/09.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher parcialmente a preliminar de decadência para declarar extintas as exigências fiscais apuradas nas competências de 01/1999 a 11/1999, inclusive. No mérito, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para: (i) determinar a aplicação ao presente dos reflexos das alterações/exonerações, ocorridas no curso do contencioso administrativo, das exigências por descumprimento de obrigação principal; (ii) determinar, no que for cabível, a aplicação da

retroatividade benigna sobre a multa lançada, nos termos do art. 476-A da Instrução Normativa RFB n.º 971/2009.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Francisco Nogueira Guarita, Douglas Kakazu Kushiyama, Débora Fófano Dos Santos, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Marcelo Milton da Silva Risso e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente)

Relatório

Trata-se de retorno de diligência determinada por esta Egrégia Turma através da Resolução n.º 2201-000.370, de 06/08/2019 (fls. 303/309), para que fosse verificado se o débito deste processo teria sido parcelado e, além disso, verificar a situação dos processos que controlam as contribuições previdenciárias (obrigações principais) lavradas em desfavor da RECORRENTE, sobre as quais foi calculada a multa deste processo.

Portanto, adota-se o Relatório da referida Resolução:

Cuida-se de recurso voluntário de fls. 195/207, interposto contra decisão a Secretaria da Receita Previdenciária (Delegacia RJ-SUL), de fls. 187/193, a qual julgou procedente o lançamento por descumprimento de obrigação acessória (apresentar GFIPs com omissão de fatos geradores das contribuições previdenciárias – CFL 68), conforme descrito no auto de infração DEBCAD 35.576.760-0, de fls. 03/15, lavrado em 08/07/2005, referente ao período de janeiro/1999 a julho/2001 (cada uma das incorporadas da RECORRENTE teve um período específico de infração, que abrangeu o período de 01/1999 a 12/2004) com ciência da RECORRENTE em 12/07/2005, conforme assinatura no termo de fl. 03.

O crédito tributário objeto do presente processo administrativo foi aplicado com base no art. 284, inciso II, do Decreto n.º 3.048/1999 e no art. 32, §5º, da Lei n.º 8.212/1991, no valor histórico de R\$ 116.655,15 atualizado até a lavratura do auto de infração, conforme demonstrativo do valor da multa de fls. 85/86. A relação dos empregados e dos prestadores de serviços sem vínculo empregatício, e os valores por eles recebidos, constam às fls. 87/99.

No Relatório Fiscal da Infração de fl. 16/22 é destacado que o crédito foi lançado em face da TELEMAR NORTE LESTE S/A em razão da incorporação pela Telecomunicações do Rio de Janeiro S/A – TELERJ (antiga razão social da contribuinte) das seguintes empresas de telecomunicação:

- Telecomunicações do Maranhão S.A. - Telma CNPJ 06.274.633/0001 -74
- Telecomunicações do Piauí S.A. -Telepisa CNPJ 06.847.875/0001-00
- Telecomunicações do Ceará S.A. - Teleceará CNPJ 07.072.812/0001-91

- Telecomunicações do Rio Grande do Norte S.A. - Telern CNPJ 08.408.254/0001-55
- Telecomunicações da Paraíba S.A. - Telpa CNPJ 08.827.313/0001-20
- Telecomunicações de Pernambuco S.A. - Telpe CNPJ 10.819.803/0001-26
- Telecomunicações de Alagoas S.A. - Telasa CNPJ 12.286.423/0001-07
- Telecomunicações de Sergipe S.A. - Telergipe CNPJ 13.079.322/0001-10
- Telecomunicações da Bahia S.A. - Telebahia CNPJ 15.137.276/0001-93
- Telecomunicações de Roraima S.A. - Telaima CNPJ 05.934.567/0001-59
- Telecomunicações do Amapá S.A. - Teleamapá CNPJ 05.965.421/0001-70
- Telecomunicações do Amazonas S.A. - Telamazon CNPJ 04.559.084/0001-59
- Telecomunicações do Pará S.A. - Telepará CNPJ 04.815.411/0001-96
- Telecomunicações de Minas Gerais S.A. - Telemig CNPJ 17.184.201/0001-99
- Telecomunicações do Espírito Santo S.A. - Telest CNPJ 28.140.226/0001-07

O presente caso refere-se à Telecomunicações do Amazonas S.A. – Telamazon CNPJ 04.559.084/0001-59. Assim, no decorrer da ação fiscal, a fiscalização constatou que não foram incluídas nas GFIPs diversas remunerações que integram o salário de contribuição, relativas à mencionada incorporada, quais sejam:

- Contribuintes individuais;
- Abonos indenizatórios (Acordo Coletivo de Trabalho);
- Participação nos lucros e resultados; e
- Salário maternidade.

Deste modo, a multa foi aplicada por competência em que não foram declarados em GFIP os referidos valores pagos pela contribuinte, correspondente a 100% da contribuição previdenciária devida e não declarada em GFIP.

O valor máximo da multa por competência foi respeitado, levando em consideração o número de funcionários em cada competência, nos termos do demonstrativo de fls. 86. Neste ponto, importante mencionar que, até 07/2001, o limite se deu em relação ao número de segurados de cada empresa incorporada separadamente; a partir de 08/2001 (data da incorporação) foi considerada a empresa como um todo para observar o limite da multa, conforme detalha o seguinte trecho do Relatório Fiscal:

Foi aplicado um AI referente a cada incorporada e um referente à incorporadora em função da necessidade de observar o número de segurados por empresa, de forma a aplicar o limite de que trata o art. 284, I e II, do Decreto 3.048/99 (Regulamento da Previdência Social - RPS). A observância deste limite se deu por empresas separadamente até 07/2001, data da incorporação. A partir de 08/2001, foi considerada a empresa como um todo. Apesar da separação acima, todos os Ais foram lavrados no CNPJ da Telemar (33.000.118/0001-79).

Por esta razão é que, apesar de o Relatório Fiscal indicar que a apuração compreendeu o período de 01/1999 a 12/2004 conforme anexo I (fls. 85/86), é possível constatar que este mesmo documento aponta que a multa objeto do presente auto de infração compreende, na realidade, o período de 01/1999 a 07/2001, pois refere-se à época antes da incorporação.

Além do presente AI, resultaram da fiscalização outros 15 (quinze) lançamentos de multa por deixar de incluir os fatos geradores das contribuições previdenciárias em GFIP (CFL 68), nos termos do item A do ponto 2 do Relatório Fiscal (fl. 18):

Telemar (RJ) - AI DEBCAD 35.505.452-3; **MA** - AI DEBCAD 35.505.453-1; **PI** - AI DEBCAD 35.505.454-0; **CE** - AI DEBCAD 35.505.455-8; **RN** - AI DEBCAD 35.505.456-6; **PB** - AI DEBCAD 35.505.457-4; **PE** - AI DEBCAD 35.505.458-2; **AL** - AI DEBCAD 35.505.459-0; **SE** - AI DEBCAD 35.505.460-4; **BA** - AI DEBCAD 35.505.461-2; **RR** - AI DEBCAD 35.505.462-0; **AP** - AI DEBCAD 35.576.759-7; **AM** - AI DEBCAD 35.576.760-0; **PA** - AI DEBCAD 35.576.761-9; **MG** - AI DEBCAD 35.576.762-7 e **ES** - AI DEBCAD 35.576.763-5.

Por fim, destaca-se que houve o lançamento de diversas NFLDs para cobrança de contribuições previdenciárias (obrigação principal), conforme fls. 18/19, cujo descumprimento de algumas delas ensejou a aplicação da presente multa. Neste sentido, os lançamentos referentes às contribuições que serviram de base para a apuração da presente multa estão controlados nos seguintes DEBCADs:

C) **NFLD DEBCAD 35.576.764-3**. Refere-se à diferença decorrente do reenquadramento de SAT/GILRAT efetuado por esta fiscalização (1% para 3%). Foi aplicado 2% incidente sobre as bases de cálculo contidas no **LDC DEBCAD 35.638.663-5** (dezembro de 2003 - Ação Fiscal 14193). Tal LDC contém os valores de salário maternidade pagos pelo INSS e que a empresa não vinha incluindo na base de cálculo das contribuições previdenciárias. Como esta junta fiscal, à época da lavratura do LDC, ainda não tinha feito tal reenquadramento, a alíquota utilizada foi de 1%. [fl. 184]

(...)

E) **NFLD DEBCAD 35.576.767-8**. Contribuições previdenciárias incidentes sobre valores pagos a título de participação nos lucros/resultados (PLACAR) considerados por esta fiscalização como base de cálculo Período de 01/1995 a 12/2004. [fl. 182]

F) **NFLD DEBCAD 35.576.768-6**. Contribuições previdenciárias incidentes sobre valores pagos a título de Auxílio Filhos Excepcionais, Auxílio Material Escolar, Complemento Auxílio Doença e Abonos Indenizatórios (Acordos Coletivos de Trabalho) considerados por esta fiscalização como base de cálculo. Período de 01/1995 a 12/2004. [fl. 181]

G) **NFLD DEBCAD 35.576.769-4**. Contribuições previdenciárias incidentes sobre valores pagos a contribuintes individuais. Período de 01/1999 a 12/2004. [fl. 183]

Da Impugnação

A RECORRENTE apresentou sua Impugnação de fls. 102/109 em 26/07/2005. Ante a clareza e precisão didática do resumo da Impugnação elaborada pela a Secretaria da Receita Previdenciária (Delegacia RJ-SUL), adota-se, *ipsis litteris*, tal trecho para compor parte do presente relatório:

DA IMPUGNAÇÃO

5 - Em sua exordial, a empresa ataca o ato administrativo de constituição do crédito tributário, alegando razões de ordem formal que supostamente impedem o seguimento normal do contencioso administrativo fiscal e cobrança do Crédito Tributário, requerendo:

Da Prejudicial de Mérito - Decadência

6. Alega o contribuinte a ocorrência da decadência dos créditos anteriores a 12 de julho de 2000.

Do Mérito

7. Quanto ao mérito, o contribuinte alega as razões adiante, reproduzidas em síntese:

7.1. A inexigibilidade de contribuição previdenciária sobre auxílio filho excepcional, abono indenizatório e participação nos lucros, referente às NFLDs 35.576.768-6 e 35.576.767-8;

7.2. Da quitação das parcelas relativas aos contribuintes individuais e salário maternidade;

7.3. Da inexigibilidade de multa da impugnante por supostas infrações praticadas por suas sucedidas

Da Decisão da DRJ

Quando do julgamento do caso, a Secretaria da Receita Previdenciária (Delegacia RJ-SUL), às fls. 187/193, julgou procedente o lançamento, através de acórdão com a seguinte ementa:

AUTO DE INFRAÇÃO

EMENTA. PREVIDENCIÁRIO. INFRAÇÃO. INFORMAR EM GFIP TODOS OS FATOS GERADORES DE CONTRIBUIÇÃO PARA A SEGURIDADE SOCIAL. MULTA PELO DESCUMPRIMENTO DA OBRIGAÇÃO. PRAZO PARA PAGAMENTO OU IMPUGNAÇÃO.

Constitui infração ao disposto no inciso IV, § 5º, do artigo 32 da Lei nº 8.212/91 c/c o artigo 284, inciso II do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, deixar a empresa de informar ao INSS, por intermédio da GFIP, a remuneração paga ou creditada a segurados empresários, bem como divergências na base de cálculo de segurados, sujeitando-se o infrator a multa correspondente a cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada.

AUTUAÇÃO PROCEDENTE

Do Recurso Voluntário

A RECORRENTE, devidamente intimada da Decisão-Notificação em 28/05/2007, conforme AR de fl. 194, apresentou Recurso Voluntário de fls. 195/207 em 19/06/2007.

Em suas razões de recurso, a RECORRENTE reiterou os argumentos da Impugnação quanto à decadência dos créditos anteriores a julho/2000.

No mérito, defendeu a inexigibilidade de contribuição previdenciária sobre abono indenizatório e participações nos lucros (NFLDs 35.576.768-6 e 35.576.767-8, respectivamente), pois tais benefícios não ostentariam natureza salarial. Ademais,

afirmou que caso seja reconhecida a inexigibilidade das referidas contribuições, a multa aqui aplicada perecerá.

Quanto às parcelas relativas aos contribuintes individuais (NFLD 35.576.769-4), afirmou que, conforme diligência fiscal realizada nos autos do processo que controla a mencionada NFLD (fls. 216/218), “*o valor do débito autuado decorrente da suposta ausência de recolhimentos de pagamentos efetuados a autônomos foi reduzido na referida NFLD, de modo que, ao menos, parte dos débitos lançados a título de multa devem ser reduzidos*”. Ademais, reiterou que sua impugnação ainda não foi julgada de forma definitiva, de forma que, caso seja anulada a cobrança, nada poderá ser exigido a título de multa.

Alegou que “*o mesmo ocorre em relação à multa pela não inclusão do salário maternidade nas GFIP's, pois os débitos referentes a esta rubrica foram confessados e recolhidos por meio da LDC n.º 35.638.663-5 (doc. n.º 07 da impugnação)*” (fl. 184).

Por fim, entendeu pela impossibilidade da sucessora responder pelas multas das sucedidas.

Foi anexada decisão judicial em Mandando de Segurança dispensando o depósito prévio dos 30% (fls. 281/285). Assim, quando da remessa dos autos ao CARF, a unidade de origem atestou “*que não foi possível atualizar o evento no SICOB, tendo em vista que o débito n.º 35.576.760-0 ainda se encontra com a marcação 'Incluído Parc. Esp. Lei 11941'*” (fl. 291/292).

Da conversão em diligência

Conforme exposto, em 06/08/2019, esta Egrégia Turma proferiu a Resolução n.º 2201-000.370 (fls. 303/309) para que fosse verificado se o débito deste processo teria sido parcelado, ante a manifestação da unidade de origem à fl. 292 respaldada pela consulta ao sistema de cobranças de fl. 291, informando que a situação do processo, em 26/11/2009, era de INCLUÍDO PARC.ESP/ORD/SIMPLIF e o seu último evento (até a data de consulta) era INCLUSÃO PARC. ESP. LEI 11941.

Ademais, a diligência seria também necessária para verificar a situação em que se encontram os processos administrativos que controlam os débitos de contribuições previdenciárias (obrigações principais) sobre as quais foi calculada a multa objeto do caso em análise. Até porque nos presentes autos apenas constavam os números das NFLDs das referidas obrigações principais, e não os números dos PAF que as controlam, não sendo possível a busca de decisões nos *sites* de acompanhamento processual.

Assim, foi determinada a realização de diligência a fim de que a unidade preparadora:

1. verifique se, em algum momento, o débito controlado neste processo foi incluído em parcelamento a pedido do contribuinte; e
2. verifique a situação processual dos seguintes DEBCADs:
 - LDC 35.638.663-5 (salário maternidade);

- NFLD 35.576.764-3 (ajustes SAT/RAT do salário maternidade)
- NFLD 35.576.767-8 (participação nos lucros/resultados);
- NFLD 35.576.768-6 (Abonos Indenizatórios – Acordos Coletivos de Trabalho); e
- NFLD 35.576.769-4 (contribuintes individuais).

Devem ser acostadas aos autos todas as decisões proferidas nos mencionados processos e, além disso, informado se houve o trânsito em julgado administrativo da respectiva decisão ou se ainda aguarda apreciação de eventual recurso.

Após a investigação processual acima, a unidade preparadora deverá elaborar termo circunstanciado conclusivo e apurar os eventuais ajustes, neste processo, decorrentes de possíveis retificações realizadas nas NFLDs de obrigações principais acima apontadas, já que a multa CFL 68 objeto deste processo é reflexa das contribuições previdenciárias controladas nos mencionados processos de obrigações principais.

Conforme termo de fl. 739 (PDF 735):

Em atendimento a diligência, foram juntados os documentos às fl. 312/595, destacando-se os despachos de fl. 312, 591/592 e 593/595.

Procuração conferida às fl. 624/629.

Tendo em vista que o contribuinte foi cientificado dos documentos relativos a diligência às fl. 596/602 e apresentou manifestação às fl. 603/737, proponho o retorno dos autos ao CARF para prosseguimento.

Assim, os autos retornaram ao CARF e foram encaminhados a este Conselheiro Relator para prosseguimento.

As informações obtidas no curso da diligência e a resposta do contribuinte serão analisadas no curso do voto abaixo.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Relator.

I. PRELIMINARES

I.a. Parcelamento. Conhecimento do Recurso Voluntário.

Inicialmente, cumpre esclarecer que um dos objetivos da diligência realizada foi angariar informações acerca de um suposto parcelamento do débito. Contudo, conforme despacho de fl. 312, o débito controlado nestes autos não fez parte de qualquer parcelamento:

Em atendimento ao item 1 da folha 309, informamos que o débito 35.576.760-0 não fez parte de parcelamento, tendo sido apenas congelado na época da negociação da Lei 12.865/2013, porém não foi parcelado. O contribuinte não parcelou débitos na Lei 12.865/2013 - PREV. Prestados os esclarecimentos, encaminhe-se o presente processo a EAC-01 para atendimento dos demais itens da folha 309.

Sendo assim, deve ser conhecido o Recurso Voluntário, pois é tempestivo e atende aos demais requisitos legais.

I.b. Decadência

A RECORRENTE aduz, em seu recurso voluntário, a ocorrência da decadência dos créditos de competência anteriores a julho/2000, pois tomou ciência do presente lançamento em 12/07/2005.

Em seus fundamentos alega, em suma, que a Secretaria da Receita Previdenciária (Delegacia RJ-SUL) não constatou a decadência por aplicar equivocadamente a regra de decadência decenal prevista no art. 45 da Lei nº 8.212/91.

Pois bem, a teor da Súmula Vinculante nº 08 do STF, abaixo transcrita, o prazo decadencial aplicável às contribuições previdenciárias é quinquenal e não decenal:

Súmula Vinculante 8: "São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário".

No que tange aos efeitos da súmula vinculante, cumpre lembrar o texto do artigo 103-A, caput, da Constituição Federal que foi inserido pela Emenda Constitucional nº 45/2004. *in verbis*:

Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei.

Dessa forma, é possível concluir que, a vinculação à súmula alcança a administração pública e, por consequência, os julgadores no âmbito do contencioso administrativo fiscal.

Sobre o termo inicial de contagem do prazo decadencial, importante esclarecer que os procedimentos administrativos de constituição de créditos tributários decorrentes do descumprimento de obrigações acessórias sujeitam-se ao regime de decadência referido no art. 173, I, do CTN (abaixo transcrito), pois tais créditos tributários decorrem sempre de lançamento de ofício, jamais de lançamento por homologação, circunstância que afasta a incidência da contagem do prazo estabelecida no art. 150, § 4º, do CTN:

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.

Neste sentido, é a jurisprudência deste CARF, conforme ementa abaixo:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/05/2008

(...)

MULTA. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DECADÊNCIA. PRAZO DO ART. 173, I DO CTN.

O prazo aplicável para a verificação do decurso do prazo decadencial para lançamento de multas dado o descumprimento de obrigações acessórias rege-se pelo art. 173, I do CTN, por não comportarem elas pagamento antecipado.

(...)

(Acórdão nº 2402-005.815; 2ª Seção / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária; julgado em 09/05/2017)

Conforme prevê o art. 173, I, do CTN, acima transcrito, o *dies a quo* do prazo decadencial é o “*primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado*”.

No presente caso, as multas aplicadas referem-se a períodos compreendidos entre janeiro/1999 a julho/2001. Então débitos de obrigações acessórias referentes a fatos geradores ocorridos ao longo do ano-calendário 1999 (período mais remoto) teriam o início da contagem do prazo decadencial a partir de 01/01/2000 (primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado) e poderiam ser lançados até 31/12/2004, com exceção da competência de dezembro/1999.

Isto porque, o prazo para apresentar a GFIP é até o dia 7 do mês subsequente àquele em que a remuneração foi paga, nos termos do art. 2º da Instrução Normativa MPS/SRP Nº 9/2005. Desta forma, apenas a partir de 08/01/2000 é que a fiscalização poderia ter lançado o crédito tributário por descumprimento de obrigação acessória dos fatos geradores ocorridos em 12/1999, visto que, antes desta data, não houve qualquer descumprimento por parte do contribuinte. Assim, para referida competência (12/1999), o “*primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado*” é o dia 01/01/2001, o que permitiria efetuar o lançamento até 01/01/2006.

Portanto, considerando que a ciência do lançamento ocorreu no dia 12/07/2005, conforme assinatura no termo de fl. 3, as competências de janeiro/1999 a novembro/1999 foram fulminadas pela decadência.

II. MÉRITO

II.a. Da Multa Aplicada

Depreende-se do art. 113 do CTN que a obrigação tributária é principal ou acessória e pela natureza instrumental da obrigação acessória, ela não necessariamente está ligada a uma obrigação principal. Em face de sua inobservância, há a imposição de sanção específica disposta na legislação nos termos do art. 115 também do CTN.

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º. A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º. A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º. A obrigação acessória, pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

(...)

Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

As obrigações acessórias são estabelecidas no interesse da arrecadação e da fiscalização de tributos, de forma que visam facilitar a apuração dos tributos devidos. Elas, independente do prejuízo ou não causado ao erário, devem ser cumpridas no prazo e forma fixados na legislação.

Neste sentido, partindo do pressuposto que a fiscalização verificou a não apuração de contribuições previdenciárias sobre determinados valores pagos pela RECORRENTE (por entender que tais valores compõem o salário de contribuição), a multa CFL 68 é uma consequência lógica, pois estes mesmos valores deveriam, necessariamente, constar em GFIP, pois incluídos no conceito de salário de contribuição. Com isso, a RECORRENTE incorreu na infração prevista no art. 32, inciso IV e § 5º, da Lei nº 8.212/1991, transcrito abaixo:

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 previdenciária e outras informações de interesse do INSS. (g.n.)

(...)

§ 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).

Esse art. 32, inciso IV e § 5º, da Lei nº 8.212/1991 é claro quanto à obrigação acessória da empresa e o Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto nº

3.048/1999, complementa, delineando a forma que deve ser observada para o cumprimento do dispositivo legal, como, por exemplo, o preenchimento e as informações prestadas são de inteira responsabilidade da empresa, conforme preceitua o seu art. 225, inciso IV e §§ 1º a 4º:

Art.225. A empresa é também obrigada a: (...)

IV informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social, por intermédio da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social, na forma por ele estabelecida, dados cadastrais, todos os fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse daquele Instituto;

§1º As informações prestadas na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social servirão como base de cálculo das contribuições arrecadadas pelo Instituto Nacional do Seguro Social, comporão a base de dados para fins de cálculo e concessão dos benefícios previdenciários, bem como constituir-se-ão em termo de confissão de dívida, na hipótese do não recolhimento.

§2º A entrega da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social deverá ser efetuada na rede bancária, conforme estabelecido pelo Ministério da Previdência e Assistência Social, até o dia sete do mês seguinte àquele a que se referirem as informações. (Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 29/11/1999)

§3º A Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social é exigida relativamente a fatos geradores ocorridos a partir de janeiro de 1999.

§4º O preenchimento, as informações prestadas e a entrega da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social são de inteira responsabilidade da empresa.

Nos termos do arcabouço jurídico previdenciário acima delineado, constata-se, então, que a RECORRENTE – ao deixar de inserir nas GFIPs os valores e remunerações supracitados – incorreu na infração prevista no art. 32, inciso IV e § 5º, da Lei nº 8.212/1991, c/c o art. 225, inciso IV e §§ 1º a 4º, do Regulamento da Previdência Social (RPS).

As razões de recurso apresentadas pela RECORRENTE se resumem às alegações de defesa apresentadas quanto às obrigações principais, as quais devem ser analisadas somente nos respectivos processos administrativos que as controlam. Contudo, como o destino da presente multa está diretamente ligado à manutenção ou ao cancelamento de tais parcelas de obrigações principais, resta, assim, verificar a situação de tais valores lançados em desfavor do RECORRENTE.

II.a.i) Salário Maternidade e ajuste alíquota SAT/RAT (LDC 35.638.663-5 e NFLD 35.576.764-3)

Aduz o RECORRENTE que efetuou o pagamento integral do lançamento sobre salário maternidade, por meio da LDC nº 35.638.663-5. Ou seja, o RECORRENTE confessa que reconheceu e pagou os débitos (obrigações principais) decorrentes da rubrica “salário maternidade”.

Destaca-se que apesar do RECORRENTE afirmar que este documento foi anexado à sua impugnação, o mesmo não constou nos autos.

O Relatório Fiscal atesta que, por erro operacional da contribuinte, os valores de salário maternidade não estavam compondo a base de cálculo das contribuições previdenciárias e parte desses valores também não foi incluído em GFIP e que tal falha foi corrigida em 11/2002, ficando, portanto, em aberto o período de 03/2000 a 10/2002 (fl. 18). Este relato apoia as alegações do RECORRENTE de que ele teria reconhecido o débito apurado no LDC nº 35.638.663-5.

De acordo com a informação obtida quando da diligência (fl. 321 – PDF 317), houve o parcelamento integral do LDC 35.638.663-5:

De acordo com o processo 37280.000069/2004-86 o contribuinte não interpôs Impugnação solicitando o parcelamento do debcad 35.638.663-5.

Para melhor atender à Resolução nº 2201-000.370 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, de 06/08/2019, proferido pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que converteu o julgamento do processo em diligência (fls.303/309) seguem nas próximas folhas as decisões referentes à LDC 35.638.663-5.

Quando da elaboração do Termo Circunstanciado Conclusivo (fls. 594/595 – PDF 590/591), a unidade preparadora ratificou a manutenção do lançamento objeto do LDC 35.638663-5, ao informar o seguinte:

3. O débito **35.638663-5 (PAF 37280.0001940/2005-40)** foi julgado administrativamente procedente por meio da Decisão-Notificação 17.003/0038/2006 e houve parcelamento por meio de **LDC**.

Ao contrário do que pretende o RECORRENTE, o reconhecimento do débito e o pagamento da contribuição principal apenas corrobora o argumento de que houve descumprimento da obrigação acessória e não inclusão destes débitos em GFIP. Da mesma forma que o reconhecimento da inexistência do débito de obrigação principal deve ser considerada em favor do contribuinte (sob a lógica de que se determinadas verbas não compõem o salário de contribuição e inexistiria qualquer obrigação legal de incluí-las em GFIP), a reconhecimento da existência do débito deve ser considerada em favor do fisco, pois se as contribuições foram pagas, necessariamente existia obrigação de incluí-las em GFIP.

Logo, o pagamento/parcelamento das verbas deixa claro que tais rubricas deveriam ter sido incluídas no conceito de salário-de-contribuição. Com isso, a RECORRENTE incorreu na infração prevista no art. 32, inciso IV e § 5º, da Lei nº 8.212/1991, já transcrito acima.

Conforme já exposto, o art. 32, inciso IV e § 5º, da Lei nº 8.212/1991 é claro quanto à obrigação acessória da empresa e o Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999, complementa, delineando a forma que deve ser observada para o cumprimento do dispositivo legal, como, por exemplo, o preenchimento e as informações prestadas são de inteira responsabilidade da empresa, conforme preceitua o seu art. 225, inciso IV e §§ 1º a 4º.

Assim, a RECORRENTE – ao deixar de inserir nas GFIPs os valores e remunerações supracitados – incorreu na infração prevista no art. 32, inciso IV e § 5º, da Lei n.º 8.212/1991, c/c o art. 225, inciso IV e §§ 1º a 4º, do Regulamento da Previdência Social (RPS).

Portanto, as contribuições previdenciárias oriundas do salário maternidade (LDC 35.638.663-5) não devem ser excluídas da base de cálculo da multa CFL 68 ora em discussão.

Por outro lado, o relatório fiscal afirma que foi lançada também a NFLD 35.576.764-3 para ajustes SAT/RAT (de 1% para 3%) sobre as bases de cálculo do salário maternidade contidas no LDC 35.638.663-5. Assim, a NFLD 35.576.764-3 foi lavrada apenas para a cobrança desta diferença de 2%. Referido débito também compôs a base de cálculo da presente multa CFL 68. Ante a ausência de notícias nos autos acerca do pagamento do referido débito ou impugnação do lançamento, a diligência determinada contemplou a realização de investigação sobre a situação do mencionado processo de obrigação principal. Neste sentido, foi acostada aos autos a informação de fl. 336 (PDF 332), abaixo transcrita:

Para melhor atender à Resolução n.º 2201-000.370 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, de 06/08/2019, proferido pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que converteu o julgamento do processo em diligência (fls.303/309) seguem nas próximas folhas as decisões referentes à NFLD 35.576.764-3, controlados através do PAF 37280.001940/2005-40.

Foi acostado aos autos o acórdão n.º 206-01.678 do CARF, proferido em 03/12/2008, dando provimento ao Recurso Voluntário da RECORRENTE nos autos do processo n.º 37280.001940/2005-40 (fls. 348/355 - PDF 344/351), para o qual não houve apresentação de Recurso Espacial (fl. 361 – PDF 357). De acordo com a decisão transitada em julgado proferida pelo CARF, foi reconhecida a decadência até a competência de 06/2000 e, no mérito, foi dado provimento ao pleito do contribuinte, entendendo por incorreto o reenquadramento da atividade preponderante da empresa no grau de risco para fins da reclassificação da alíquota SAT/RAT.

No Termo Circunstanciado Conclusivo (fls. 594/595 – PDF 590/591), a autoridade lançadora informa o seguinte:

4. Decisão-Notificação 17.003/0038/2006 julgou administrativamente procedente o lançamento efetuado na **NFLD 35.576.764-3 (PAF 37280.001940/2005-40)**. O Acórdão de recurso voluntário reconheceu do recurso interposto para acatar a preliminar de **decadência** das contribuições até a competência 06/2000. Por meio de despacho decisório, a parte do débito não decadente foi declarada nula conforme folhas 537 a 541 do PAF 37280.001940/2005-40.

Portanto, as contribuições previdenciárias oriundas dos ajustes SAT/RAT do salário maternidade (NFLD 35.576.764-3) devem ser excluídas da base de cálculo da multa CFL 68 ora em discussão.

II.a.ii) Contribuintes Individuais (NFDL 35.576.769-4)

Sobre a NFDL 35.576.769-4 (contribuintes individuais), em seu recurso voluntário a RECORRENTE alega que houve redução parcial do débito nela cobrado, contudo não deixa claro se a redução foi em razão do reconhecimento de que as parcela destas verbas não compõem o salário de contribuição, ou se porque elas foram pagas, sem a devida inclusão em

GFIP. Caso tenha sido, por exemplo, a segunda alternativa (pagamento sem inclusão em GFIP), é perfeitamente legal a manutenção do presente auto de infração e a legalidade da cobrança, posto que, como visto, a obrigação principal e a acessória não se confundem.

Por outro lado, a RECORRENTE apresentou documento atestando que a NFLD 35.576.769-4 foi parcialmente retificada (fls. 216/218). A despeito disto, a autoridade julgadora de origem afirmou que os períodos retificados na referida NFLD não estão abrangidos pelo presente processo (que envolve as competências de janeiro/1999 a julho/2001); assim, a retificação não causou reflexo na multa ora analisada.

O próprio documento apresentado pela RECORRENTE (item 4 – fl. 217) informa que os ajustes na NFLD 35.576.769-4 ocasionaram reflexos no AI 35.505.453-3 (que se refere à Telemar/RJ, ou seja, a empresa incorporadora), e que este mencionado processo foi devidamente retificado.

A autoridade julgadora de origem também fez afirmação neste mesmo sentido, ao afirmar o seguinte (fls. 191/192):

(...) Todavia, como restou comprovado que parte dos lançamentos com relação ao débito 35.576.769-4 foram revistos, tendo em vista que não se tratavam de fatos geradores de Contribuições Previdenciárias e como tal fato está relacionado ao Auto de Infração 35.505.452-3, conforme Informação Fiscal anexada à citada NFLD, a análise da presente questão será realizada no citado Auto de Infração, tendo em vista que não há qualquer repercussão na presente autuação.

Em razão desta constatação feita na decisão recorrida, como também no próprio documento anexo ao recurso voluntário (fls. 216/218), caberia ao RECORRENTE ter apresentado prova de que os ajustes realizados na NFLD 35.576.769-4 causaram reflexos também no presente processo, e não somente no AI 35.505.453-3.

Referida prova não foi trazida aos autos, o que era dever do contribuinte pois a ele cabe apresentar fatos impeditivos, modificativos e extintivos do direito de o Fisco efetuar o lançamento do crédito tributário. Dispõe neste sentido o art. 16 do Decreto 70.235/76, assim como o art. 373 do CPC, abaixo transcritos:

Decreto 70.235/76

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;

CPC

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Portanto, não há como realizar a exclusão de qualquer valor da base de cálculo da multa ora aplicada, pois não comprovado pelo contribuinte que as obrigações principais que compõem referida base foram objeto de cancelamento pela autoridade fiscal/julgadora.

Mesmo assim, quando da realização da diligência determinada nestes processos pelo CARF, a unidade preparadora acostou aos autos as decisões a respeito da NFLD 35.576.769-4, conforme abaixo (fl. 486 – PDF 482):

Para melhor atender à Resolução nº 2201-000.370 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, de 06/08/2019, proferido pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que converteu o julgamento do processo em diligência (fls.303/309) seguem nas próximas folhas as decisões referentes à NFLD 35.576.769-4, controlados através do PAF 15374.002950/2009-44.

De acordo com a Decisão-Notificação (fls. 487/498 – PDF 483/494), a modificação ocorrida no crédito tributário objeto da NFLD 35.576.769-4 se deu em relação a diversas competências a partir de 01/2002, ao passo que o presente caso engloba apenas as competências de 01/1999 a 07/2001. Portanto, não atingiu o presente processo.

No CARF, referida decisão foi mantida; apenas foi reconhecida a decadência: primeiro a aplicação do art. 173, I, do CTN, o que foi retificado pela CSRF para aplicação do art. 150, §4º, do CTN, conforme decisões de fls. 499/517 (PDF 495/513) e fls. 532/537 (PDF 528/533). Restando reconhecida a decadência das competências até 06/2000.

No Termo Circunstanciado Conclusivo (fls. 594/595 – PDF 590/591), a autoridade lançadora informa o seguinte:

6. A Decisão-Notificação 17.003/0019/2007 julgou **procedente parcialmente** para redução de valores no período de 01/2002 a 12/2004. **O acórdão de recurso de ofício e voluntário** 2302-01.630, deu **provimento parcial** para determinar a **exclusão** do lançamento dos fatos geradores ocorridos nas competências anteriores a dezembro/1.999, exclusive, da **NFLD 35.576.769-4 (PAF 15374.002950/2009-44)**. O acórdão de **recurso de ofício** teve seu provimento negado. Recurso Especial do contribuinte deu **provimento parcial** para declarar a decadência das competências anteriores a 07/2000.

Assim, a diligência apenas confirmou as informações já conhecidas dos autos, de que as alterações de valores ocorridas na NFLD 35.576.769-4 não trouxeram reflexo ao presente processo de cobrança da multa CFL 68 (período de 01/1999 a 07/2001).

No entanto, cumpre à unidade preparadora aplicar, neste caso, eventuais reflexos da decadência reconhecida em relação à obrigação principal, em razão da possível aplicação da retroatividade benigna ao presente caso, nos termos do art. 476-A da Instrução Normativa RFB nº 971/2009 (conforme adiante exposto em tópico específico).

II.a.iii) Participação nos Lucros/Resultados e Abonos Indenizatórios/Acordos Coletivos de Trabalho (NFLD 35.576.767-8 e NFLD 35.576.768-6)

O cerne do mérito do recurso, apresentado pela RECORRENTE, repousa nas alegações de que as contribuições previdenciárias incidentes sobre o abono indenizatório e a

participação nos lucros são indevidas em razão da inexigibilidade do débito principal; e as contribuições incidentes sobre contribuintes individuais e salários maternidades são indevidas em razão do pagamento da contribuição previdenciária principal (fls. 202/203).

Pois bem, como cediço, existe distinção clara entre as obrigações principais e acessórias. Apesar da obrigação principal não se confundir com a obrigação acessória (*a obrigação principal é de pagar o tributo, ao passo que a obrigação tributária acessória é declarar em GFIP a ocorrência do fato gerador, são condutas independentes; tanto que poderia o contribuinte ter declarado em GFIP a ocorrência do fato gerador mas não tê-lo pago, conduta que viola apenas a obrigação principal, como poderia ter regularmente pago o tributo sem tê-lo declarado em GFIP, conduta que fere somente a obrigação acessória*) o reconhecimento **da inexistência da obrigação principal** necessariamente implica na inexigibilidade da obrigação acessória.

Isto porque, se as verbas pagas a título de abono indenizatório e participação nos lucros forem efetivamente consideradas (em seus respectivos processos) como não compreendidas no conceito de salário-de-contribuição para fins de recolhimento das contribuições previdenciárias, inexistiria qualquer obrigação legal de incluí-las em GFIP, o que resultaria na consequente extinção da multa CFL 68.

Assim, as razões de mérito para afastar referidas rubricas da composição do salário de contribuição devem ser discutidas nos processos que tratam das obrigações principais (NFLD 35.576.767-8 e NFLD 35.576.768-6), e não no presente processo que tem por objeto a cobrança da multa pelo descumprimento da obrigação acessória.

Neste processo a discussão é limitada à multa (forma de cálculo, composição da sua base etc.), sendo as matérias que visam discutir o mérito de determinada rubrica (se ela é, ou não, salário de contribuição) reservadas aos processos que controlam o lançamento das obrigações principais, sendo tais questões estranhas ao presente caso, conforme já exposto.

Acontece que, apesar da RECORRENTE alegar que apresentou impugnação às NFLDs n.º 35.576.768-6 (Abonos Indenizatórios – Acordos Coletivos de Trabalho) e n.º 35.576.767-8 (participação nos lucros), não consta nos autos qualquer documento que comprove que o resultado deste julgamento lhe foi favorável.

Deste modo, a conversão em diligência teve por objeto a busca de informações acerca dos referidos processos.

A informação de fl. 363 (PDF 359) apresenta o seguinte:

Para melhor atender à Resolução n.º 2201-000.370 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, de 06/08/2019, proferido pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que converteu o julgamento do processo em diligência (fls.303/309) seguem nas próximas folhas as decisões referentes à NFLD 35.576.767-8, controlados através do PAF 12045.000559/2007-87.

No Termo Circunstanciado Conclusivo (fls. 594/595 – PDF 590/591), a autoridade lançadora informa o seguinte:

5. Decisão-Notificação 17.003/9039/2005 julgou administrativamente procedente o lançamento efetuado por meio da **NFLD 35.576.767-8** (PAF 12045.000559/2007-87).

O Acórdão de **recurso voluntário** 2401-003.047 deu provimento parcial ao recurso voluntário para excluir os pagamentos de **PLR** considerados salários indiretos somente em razão de ausência de acordo prévio (início do ano), na forma circunstanciadamente demonstrada na tabela relacionadas no acórdão citado. O **recurso especial** apresentado pela Fazenda Nacional teve seu provimento negado. No período indicado, os valores da Telemar –Amazônia foram mantido pelo acórdão, objeto do AIOA 35.576.760-0.

No entanto, ao contrário do exposto acima pela unidade preparadora, não houve provimento parcial do recurso voluntário para “*excluir os pagamentos de PLR considerados salários indiretos somente em razão de ausência de acordo prévio*”. Ao prestar tal informação, a unidade preparadora, possivelmente, se baseou na Declaração de Voto proferida no referido acórdão, e não no voto vencedor.

Nos termos do acórdão nº 2401-003.046 do CARF, proferido em 18/06/2013, foi dado provimento parcial ao Recurso Voluntário da RECORRENTE nos autos do processo nº 12045.000559/2007-87 (NFLD 35.576.767-8 – participação nos lucros), apenas para reconhecer a decadência até a competência 06/2000 (fls. 377/444 – PDF 373/440), conforme se infere da leitura do voto vencido e do voto vencedor do referido acórdão.

Contudo, tal equívoco não comprometeu a análise da unidade preparadora, pois esta verificou que “*no período indicado, os valores da Telemar –Amazônia foram mantido pelo acórdão, objeto do AIOA 35.576.760-0*”; ou seja, o período objeto desta multa (jan/1999 a jul/2001) não estaria abrangido pelo provimento parcial dado pelo Conselheiro autor da declaração de voto, que foi a partir do ano 2002 conforme tabela de fl. 441 (PDF 437).

Ambas as partes apresentaram Recurso Especial. No entanto, a contribuinte desistiu do seu recurso para inclusão dos débitos no PERT (fls. 462/465 – PDF 458/461), e expressou que tal desistência não contemplava a parte do débito cuja decadência havia sido reconhecida e era objeto de recurso especial da Fazenda Nacional. Posteriormente, a CSRF negou provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional (fls. 467/482 – PDF 463/478).

Sendo assim, ante o reconhecimento, pela contribuinte, da procedência de parte do crédito tributário (o não atingido pela decadência) objeto da NFLD 35.576.767-8 (participação nos lucros), em razão de adesão ao PERT, deve ser integralmente mantida a parcela correspondente à multa objeto deste processo sobre referido crédito tributário parcelado, pois o pagamento/parcelamento das verbas deixa claro que tais rubricas deveriam ter sido incluídas no conceito de salário-de-contribuição. Com isso, a RECORRENTE incorreu na infração prevista no art. 32, inciso IV e § 5º, da Lei nº 8.212/1991, já transcrito acima.

Por outro lado, cumpre à unidade preparadora aplicar, neste caso, eventuais reflexos da decadência reconhecida em relação à obrigação principal, em razão da possível aplicação da retroatividade benigna ao presente caso, nos termos do art. 476-A da Instrução Normativa RFB nº 971/2009 (conforme adiante exposto em tópico específico).

Em relação ao processo envolvendo os Abonos Indenizatórios/Acordos Coletivos de Trabalho (NFLD 35.576.768-6), a diligência determinada dispôs a seguinte informação (fl. 541 – PDF 537):

Para melhor atender à Resolução nº 2201-000.370 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, de 06/08/2019, proferido pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que converteu o julgamento do processo em diligência

(fls.303/309) seguem nas próximas folhas as decisões referentes à NFLD 35.576.768-6, controlados através do PAF 37280.000871/2006-38.

No Termo Circunstanciado Conclusivo (fls. 594/595 – PDF 590/591), a autoridade lançadora informa o seguinte:

7. A Decisão-Notificação 17.003/0037/2006 julgou administrativamente **procedente** o lançamento efetuado por meio da **NFLD 35.576.768-6 (PAF 37280.000871/2006-38)**. Acórdão de recurso voluntário 206.01.043 deu **provimento parcial** determinando a exclusão do lançamento dos fatos geradores ocorridos até competência 06/2000. Despacho do CARF de folhas 1.599 a 1.609 determinou o encaminhamento do débito à unidade de origem, para cobrança, em face da inclusão do débito em parcelamento.

Conforme exposto, nos termos do acórdão n.º 206-01.043 do CARF, proferido em 03/07/2008, foi dado provimento parcial ao Recurso Voluntário da RECORRENTE nos autos do processo n.º 37280.000871/2006-38 (NFLD 35.576.768-6 – Abonos Indenizatórios/Acordos Coletivos de Trabalho), apenas para reconhecer a decadência até a competência 06/2000 (fls. 554/573 – PDF 550/569).

No entanto, conforme despacho de fls. 584/589 (PDF 580/585), “*o valor original do DEBCAD 35.576.768-6, após exclusão dos débitos decaídos, passa de R\$ 2.051.037,89 para R\$ 131.029,14, sendo transferido para o DEBCAD 37.442.101-3, controlado no processo n.º 16682.721444/2015-85*”. Assim, “*a diferença, no valor de R\$ 1.920.008,75, correspondente à alíquota de 2% (3%-1%), ficou mantida no presente processo [n.º 37280.000871/2006-38]*” (fl. 586 – PDF 582).

O referido despacho prosseguiu afirmando que “*o Contribuinte, de forma expressa, incluiu no parcelamento (...) a integralidade do débito objeto do presente PAF [n.º 37280.000871/2006-38], expressamente informado na tabela supra (que consta na petição do contribuinte), sem qualquer ressalva*”. Portanto, referido processo foi remetido para a Unidade de Origem da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) para que fossem tomadas as devidas providências de sua alçada.

Ademais, ainda conforme o mesmo despacho, o débito desmembrado e transferido para o DEBCAD 37.442.101-3, controlado no processo n.º 16682.721444/2015-85, foi parcialmente objeto de parcelamento, sendo a parcela remanescente (não parcelada) objeto de cobrança, conforme demonstra o seguinte trecho (fl. 587 – PDF 583):

NOTA²: Relevante informar que após o desmembramento, foi encaminhado ao interessado a intimação Dicat/Demac n.º 1259/2015 (fls.1526/1527 do processo 16682.721444/2015-85), dando ciência ao interessado do desmembramento, cobrando os levantamentos que não foram objeto de parcelamento (AB2 e AB4) e informando que no processo 16682.721444/2015-85 a alíquota de SAT é 1 % permanecendo a diferença (2 % SAT) no processo 37280.000871/2006-38.

No processo 16682.721444/2015-85 constam todos os levantamentos, tanto os que foram objeto de solicitação de parcelamento quanto os que não foram objetos de solicitação de parcelamento, com a alíquota SAT 1% (de acordo com a planilha de desmembramento presente na fl.1496). O objetivo da intimação Dicat/Demac n.º 1259/2015 era que o interessado se manifestasse (pagando ou parcelando) os levantamentos que não foram objetos de parcelamento. Junto a referida intimação foi também encaminhado o Discriminativo de Débito com o intuito de auxiliar no cálculo do devido pagamento/parcelamento. Caso o interessado não efetuasse o pagamento ou o parcelamento dos itens AB2 e AB4, haveria um novo desmembramento, separando

estes itens de cobrança (que seriam encaminhados à Procuradoria da Fazenda Nacional) daqueles que iriam para a equipe de Parcelamento da DEMAC-RJ.

O trecho acima demonstraria a definitividade do crédito tributário objeto do processo nº 16682.721444/2015-85. Portanto, tem-se que todo o valor da obrigação principal originalmente controlado no processo nº 37280.000871/2006-38 (NFLD 35.576.768-6) restaria mantido, pois, conforme se infere do Despacho de fls. 584/589, tanto a parte desmembrada (transferida para o processo nº 16682.721444/2015-85) como a parte mantida no referido processo original foram parceladas/pagas.

No entanto, ao final da informação de fls. 591/592 (PDF 587/588), apresentada em razão da diligência, a autoridade lançadora esclareceu o seguinte:

Apenas a NFLD 35.576.768-6 está pendente de julgamento dos Embargos interpostos pela Demac-RJ tendo em vista petição interposta pela Empresa interessada, nos termos da Lei 9.784/1999, para que seja reformado o Despacho nº s/n – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, de 10/01/2019, proferido pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (fls.584/590).

Portanto, o despacho de fls. 584/589 (PDF 580/585), proferido pelo CARF, foi objeto de embargos opostos pela unidade preparadora, o que demonstra não haver decisão definitiva acerca da NFLD 35.576.768-6 (processo nº 37280.000871/2006-38). Todas as demais NFLDs que controlam as obrigações principais estão encerradas.

Em sua manifestação de fls. 605/616 (PDF 601/612), o RECORRENTE afirmou o seguinte sobre o tema (fls. 610/611 – PDF 606/607):

No julgamento do recurso voluntário, o então Conselho de Contribuintes não só reconheceu a decadência parcial da cobrança (débitos anteriores a julho/2000, como bem reconhecido no relatório fiscal da DEMAC), como também reduziu a alíquota do RAT de 3% para 1%, conforme voto da relatora. Contudo, por equívoco no cumprimento do julgado pela autoridade preparadora, tal redução não restou refletida no cálculo final do montante a ser parcelado. Para sanar o equívoco, a própria DEMAC opôs embargos de declaração, que aguardam julgamento neste CARF no PTA nº 37280.000871/2006-38 (doc. nº 02).

Todo o restante do débito (rubricas referentes aos levantamentos AD2, AE2, AE4, ME4, AB2 e AB4), no valor principal de R\$ 1.920.008,75 históricos, incluindo aí o SAT à alíquota de 1%, foi transferido para controle pelo DEBCAD nº 37.442.101-3, objeto do PTA nº 16682.721444/2015-85 (doc. nº 03).

Embora a Recorrente tenha tentado parcelar apenas os débitos relativos às rubricas AD2, AE2, AE4, ME4 (doc. nº 04), para discutir judicialmente as rubricas AB2 e AB4, a Receita Federal remeteu a totalidade do DEBCAD nº 37.442.101-3 para inscrição em Dívida Ativa, o que foi realizado pela Fazenda Nacional, que gerou a CDA nº 37.442.101-3 e, em seguida, ajuizou a execução fiscal nº 0008649-23.2016.4.02.5101 (doc. nº 04, cit.).

Contudo, ao analisar as razões da empresa nos embargos à execução, a própria Fazenda Nacional concordou com a exclusão de parte da CDA nº 37.442.101-3 (decorrência direta da NFLD nº 35.576.768-6) – especificamente a parte relativa às rubricas AB2 e AB4, por reconhecer que não incide contribuição previdenciária e de terceiros sobre abonos indenizatórios pagos em parcela única, nos termos da primeira parte do item 7 da alínea “e” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991, bem como já promoveu os ajustes na CDA (doc. nº 05).

Com isso, percebe-se que os débitos inicialmente tratados na NFLD n.º 35.576.768-6 foram reduzidos ainda mais em relação ao montante original, por duas razões: (i) a redução do SAT de 3% para 1% (questão que ainda está pendente de julgamento no CARF); e (ii) cancelamento expresso de parte das rubricas AB2 e AB4 que compõem a CDA n.º 37.442.101-3.

Como essa sequência de fatos não foi levada em consideração na elaboração do relatório fiscal de diligência, a Recorrente entende que os autos devem novamente ser baixados em diligência, para que a autoridade preparadora efetue novo cálculo do valor da multa decorrente na presente NFLD n.º 35.576.760-0.

Ora, as informações prestadas pelo contribuinte se contradizem com aquelas expostas no despacho de fls. 584/589 (PDF 580/585), proferido pelo CARF nos autos da NFLD 35.576.768-6 (processo n.º 37280.000871/2006-38), pois enquanto este informa que “*a diferença, no valor de R\$ 1.920.008,75, correspondente à alíquota de 2% (3%-1%), ficou mantida no presente processo [n.º 37280.000871/2006-38 – NFLD 35.576.768-6]*” (fl. 586 – PDF 582), o RECORRENTE alega que “*o restante do débito (...), no valor principal de R\$ 1.920.008,75 históricos, incluindo aí o SAT à alíquota de 1%, foi transferido para controle pelo DEBCAD n.º 37.442.101-3, objeto do PTA n.º 16682.721444/2015-85*”. As alegações do RECORRENTE estão respaldadas no despacho proferido pela Demac/RJO nos autos do processo n.º 37280.000871/2006-38, acostado à fl. 668 (PDF 664).

Ademais, o RECORRENTE alega que alguns valores desmembrados da NFLD 35.576.768-6 (processo n.º 37280.000871/2006-38), foram excluídos em sede de execução fiscal pela própria Fazenda Nacional.

Como exposto, a autoridade lançadora, em resposta à diligência, informou que tal caso foi objeto de embargos pela unidade preparadora, ainda pendente de apreciação no CARF.

Neste sentido, entendo que não merece prosperar o novo pedido de diligência solicitado pelo contribuinte. É que o novo cálculo da multa a ser realizado pela unidade preparadora poderia sofrer alteração em razão da decisão a ser proferida pela CARF na NFLD 35.576.768-6 (processo n.º 37280.000871/2006-38), pois ao contrário das demais NFLDs de obrigação principal, não há decisão definitiva para a NFLD 35.576.768-6.

Assim, como os argumentos recursais do contribuinte neste processo se resumem a defender que o “abono indenizatório” (objeto da NFLD 35.576.768-6) não ostenta natureza salarial e, conseqüentemente, alegar que “*caso seja reconhecida a inexigibilidade das contribuições (...) das NFLD's 35.576.768-6 (...) evidentemente, a multa aqui aplicada perecerá*”, entendo que não há matéria a ser discutida no presente processo, devendo simplesmente a unidade preparadora aplicar ao presente caso os reflexos do que restar decidido na NFLD 35.576.768-6 (processo n.º 37280.000871/2006-38) assim como no DEBCAD 37.442.101-3, controlado no processo n.º 16682.721444/2015-85, pois este último é um mero desmembramento da NFLD 35.576.768-6.

Ou seja, apenas deve ser excluído da base de cálculo da presente multa CFL 68 os valores de obrigação principal para os quais já houve decisão definitiva quanto à inexigibilidade. Todos os demais valores (os pagos/parcelados ou os que se encontram *sub judice* no CARF ou perante o Poder Judiciário) devem permanecer na base de cálculo da presente multa.

Esclareça-se que eventual decisão favorável ao contribuinte a ser proferida quanto à mencionada obrigação principal ainda poderá causar reflexos na multa objeto deste processo, mesmo após a presente decisão, haja vista que a autoridade lançadora poderá se valer da prerrogativa de revisar de ofício o lançamento, nos termos do art. 149 do CTN. Assim, por óbvio que o cancelamento (ainda que parcial) da obrigação principal ocasionará, no que for cabível, a alteração da multa objeto do presente caso.

II.b. Da Conclusão do Termo Circunstanciado e da Resposta do Contribuinte

Ao final do Termo Circunstanciado (fls. 594/595 – PDF 590/591), a autoridade lançadora concluiu o seguinte:

8. Diante das decisões proferidas nos autos anteriormente relacionados, efetuamos minuta de cálculo do novo valor da multa (fl. 593), com exclusão dos valores não devidos conforme as decisões administrativas proferidas nos PAFs relacionados.

9. A minuta de cálculo do novo valor da multa foi efetuada com base no relatório fiscal de folhas 85 e 86 e as decisões administrativas dos PAFs relacionados e encontramos o valor de R\$ 54.064,45.

A planilha de cálculo da multa remanescente foi acosta à fl. 593 (PDF 589):

DEMONSTRATIVO DO CÁLCULO DO NOVO VALOR DA MULTA APLICÁVEL

COMP	DÉBITO 35.638.663-5	DÉBITO 35.576.764-3	DÉBITO 35.576.767-8	DÉBITO 35.576.768-6	DÉBITO 35.576.769-4	DÉBITOS TOTAL	NUM SEG	LIMITE MENSAL DA MULTA	MULTA APLICADA
07/2000					2.365,16	2.365,16	101 a 500	11.017,50	2.365,16
08/2000					4.045,35	4.045,35	101 a 500	11.017,50	4.045,35
09/2000					5.921,78	5.921,78	101 a 500	11.017,50	5.921,78
10/2000					882,35	882,35	101 a 500	11.017,50	882,35
11/2000					606,25	606,25	101 a 500	11.017,50	606,25
12/2000	275,43	26,23			834,60	1.136,26	101 a 500	11.017,50	1.161,39
01/2001	275,43	26,23		35.634,38	1.960,00	37.896,04	101 a 500	11.017,50	11.017,50
02/2001	275,43	26,23		800,19	0,00	1.101,84	101 a 500	11.017,50	1.101,84
03/2001					1.474,25	1.474,25	101 a 500	11.017,50	1.474,25
04/2001			311.323,81		1.999,90	313.323,71	101 a 500	11.017,50	11.017,50
05/2001			10.099,33		9.169,19	19.268,52	101 a 500	11.017,50	11.017,50
06/2001	357,17	34,02			521,20	912,39	101 a 500	11.017,50	912,39
07/2001	357,17	34,02			2.150,00	2.541,19	101 a 500	11.017,50	2.541,19
NOVO VALOR DA MULTA APLICÁVEL:									54.064,45

O RECORRENTE apresentou manifestação de fls. 605/616 (PDF 601/612), onde praticamente concordou com o novo cálculo da multa, apenas discordando em relação aos valores oriundos da NFLD 35.576.768-6 (Abonos Indenizatórios/Acordos Coletivos de Trabalho), cujas razões já foram tratadas no tópico acima.

Ademais, pediu a aplicação da retroatividade da Lei nº 11.941/2009 para cálculo da multa (analisada em tópico específico deste voto).

Quanto ao novo cálculo da multa remanescente, em princípio, entendo estar equivocado o procedimento realizado pela unidade preparadora, e corroborado pelo contribuinte, de excluir os valores das multas anteriores à competência 07/2000 pelo simples fato do reconhecimento da decadência do montante principal.

É que, conforme exposto, as multas sempre são decorrentes de lançamento de ofício, razão pela qual é inaplicável ao seu lançamento os termos do art. 150, §4º, do CTN, o qual deve ser aplicado na análise da decadência do crédito de obrigação principal.

É importante recordar que o lançamento da multa objeto deste processo está embasado no art. 32, §5º, da Lei n.º 8.212/91. Referido dispositivo deixa claro que o lançamento da multa CFL 68 independe do lançamento da obrigação principal; são créditos distintos, com regras de decadência distintas.

É certo que a partir da MP 449/2008 (convertida na Lei n.º 11.941/2009), o art. 32, §5º, da Lei n.º 8.212/91 foi revogado e tal multa passou a ser calculada como um percentual (75%) do crédito tributário da obrigação principal, nos termos do art. 35-A da Lei n.º 8.212/91. Portanto, somente a partir deste momento é que se pode cogitar a decadência da multa como reflexo automático da decadência da obrigação principal.

Por outro lado, sabe-se que, para os casos em que houve o reconhecimento da decadência da obrigação principal, a multa findará por ser também cancelada, não pelo reflexo da decadência da obrigação principal, mas sim pela aplicação da retroatividade benigna do art. 106, II, “c” do CTN (conforme exposto em tópico específico deste voto).

Mesmo sabendo que o efeito prático é o mesmo (exclusão da multa relativo ao período da obrigação principal considerada decadente), entendo ser um equívoco eliminar a multa simplesmente em razão do reconhecimento da decadência da obrigação principal, pois, repise-se, a regra de contagem do prazo decadencial aplicada às obrigações acessórias é sempre a do art. 173, I, do CTN.

Também entendo equivocada a planilha com o novo cálculo na medida em que manteve na base de cálculo da multa os valores relativos à NFLD 35.576.764-3, mesmo a autoridade lançadora tendo reconhecido que referida NFLD foi cancelada.

Sendo assim, a multa deve ser recalculada nos termos deste acórdão.

II.c. Da Retroatividade da penalidade mais benéfica

Entendo que o caso merece especial atenção em razão da possível retroatividade benigna em decorrência das alterações promovidas pela Lei n.º 11.941/2009. Tal particularidade cria uma situação em que é preciso averiguar qual a multa mais benéfica à RECORRENTE: se a anterior ou a posterior à Lei n.º 11.941/09.

Importante observar que o inciso II do art. 35 da Lei n.º 8.212/91 foi revogado pela Lei n.º 11.941/2009. Assim, a multa de mora passou a ser regida pelo caput do art. 35 da Lei n.º 8.212/1991, o qual remete para o art. 61 da Lei n.º 9.430/96, que somente trata de hipótese de pagamento das contribuições em atraso, porém sem o lançamento de ofício:

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 n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Ou seja, a multa que passou a ser regida pelo art. 35 da Lei n.º 8.212/1991 (nova redação) é a multa de mora decorrente do mero atraso no pagamento de débito já declarado/constituído pelo próprio contribuinte, sem envolver lançamento de ofício promovido pela autoridade fiscal.

Para os casos de lançamento de ofício (quando há lançamento de obrigação principal), a multa aplicada passou a ser aquela prevista no art. 44 da Lei n.º 9.430/96, no percentual de 75%, conforme disciplina o art. 35-A da Lei n.º 8.212/91:

Lei n.º 8.212/91

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.

Lei n.º 9.430/96

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;

Em sua resposta à diligência, o contribuinte pleiteou a aplicação da retroatividade benigna e mencionou a aplicação do art. 32-A da Lei n.º 8.212/91 ao invés da antiga redação do art. 32, §5º, da mesma lei. Contudo, não merece prosperar o pleito do contribuinte pois a penalidade do art. 32-A é direcionada aos casos envolvendo apenas lançamento isolado da multa, sem o lançamento da obrigação principal. Ou seja, a multa que passou a ser regida pelo art. 32-A da Lei n.º 8.212/1991 trata apenas da não apresentação da GFIP ou da sua apresentação com incorreções ou omissões, porém sem o lançamento de ofício de obrigação principal. Tal penalidade é aplicada de forma isolada somente pelo descumprimento da obrigação acessória, sem estar atrelada a qualquer descumprimento/recolhimento de obrigação principal, o que não é o caso dos presentes autos.

Conforme exposto, para os casos em que há lançamento de ofício de contribuições previdenciárias (obrigação principal), descarta-se a aplicação do art. 32-A e aplica-se o art. 35-A, cuja redação encontra-se acima transcrita.

Nos termos do art. 106 do CTN, se aplica a retroação benéfica das leis nos seguintes casos:

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.

Porém, a despeito de ter adivido alteração da penalidade, importante mencionar que nos casos de lançamento de ofício, antes da Lei n.º 11.941/2009, eram aplicadas ao contribuinte a multa de mora do art. 35 da Lei n.º 8.212/91 mais a multa pela não inclusão em GFIP de todos os fatos geradores das contribuições previdenciárias, nos termos do art. 32, §5º, da mesma Lei n.º 8.212/91, objeto deste processo (também revogada pela Lei n.º 11.941/2009).

É válido mencionar tal fato a fim de deixar claro ao contribuinte que a verificação da retroatividade benigna (quando há lançamento de obrigação principal) enseja a comparação das seguintes penalidades:

- a nova multa de 75% sobre o valor do principal devido;

- a multa de mora do antigo art. 35 da Lei n.º 8.212/91 sobre o valor do principal devido + a multa pela não inclusão em GFIP de todos os fatos geradores das contribuições previdenciárias, conforme antiga redação do art. 32, §5º, da Lei n.º 8.212/91.

O menor valor de penalidade dentre as duas hipóteses acima citadas é o que deve prevalecer para ser cobrado do contribuinte.

Neste sentido, em razão da possível retroatividade benigna em decorrência das alterações promovidas pela Lei n.º 11.941/2009, entendo que deve haver a comparação de qual a penalidade mais benéfica ao RECORRENTE: a anterior ou a posterior à Lei n.º 11.941/2009, devendo sempre ser observada a exigência da obrigação principal.

Portanto, para cada uma das competências objeto deste lançamento, a unidade preparadora deve efetuar a comparação: (i) da nova multa de ofício de 75% sobre a obrigação principal, conforme art. 35-A da Lei n.º 8.212/91; com (ii) a multa aplicada neste processo somada às multas de mora nas NFLDs 35.576.768-6 (abono indenizatório), NFLD 35.576.767-8 (participação nos lucros), NFDL 35.576.769-4 (contribuintes individuais) e LDC 35.638.336-5 (Salário Maternidade), conforme determina o art. 476-A da Instrução Normativa RFB n.º 971/2009:

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 n.º 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 n.º 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei n.º 11.941, de 2009, e das aplicadas pelo descumprimento de obrigações acessórias, nos moldes dos §§ 4º, 5º e 6º do art. 32 da Lei n.º 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei n.º 11.941, de 2009; e

b) multa aplicada de ofício nos termos do art. 35-A da Lei n.º 8.212, de 1991, acrescido pela Lei n.º 11.941, de 2009.

II - a partir de 1º de dezembro de 2008, aplicam-se as multas previstas no art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996.

§ 1º Caso as multas previstas nos §§ 4º, 5º e 6º do art. 32 da Lei n.º 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei n.º 11.941, de 2009, tenham sido aplicadas isoladamente, sem a imposição de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal, deverão ser comparadas com as penalidades previstas no art. 32-A da Lei n.º 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009.

§ 2º Para definição do multiplicador a que se refere a alínea "a" do inciso I, e de apuração do limite previsto nas alíneas "b" e "c" do inciso I do caput, serão considerados, por competência, todos os segurados a serviço da empresa, ou seja, todos os empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais verificados em procedimento fiscal, declarados ou não em GFIP.

Esclareça-se que deve ser excluída da base de cálculo da multa as obrigações principais objeto da NFLD 35.576.764-3, em razão do deferimento do pleito do contribuinte no respectivo processo que culminou com o cancelamento da NFLD 35.576.764-3.

Feita a comparação acima para cada uma das competências, deve ser aplicada a penalidade mais benéfica ao contribuinte.

Por fim, esclareça-se que tal comparação somente poderá ser operacionalizada quando o contribuinte manifestar sua intenção de liquidar o crédito, devendo ser considerados todos os processos conexos (obrigação principal e acessória), pois durante a fase do contencioso administrativo não há como se determinar a multa mais benéfica. Isto porque, segundo a já mencionada antiga redação do art. 35 Lei n.º 8.212/91, a multa de mora que acompanha a obrigação principal, como acontece no presente caso, continua a ser majorada pelo sistema de cobrança nos percentuais ali disciplinados. Assim, somente será possível a definição do cálculo quando a liquidação do crédito for postulada pelo contribuinte.

II.d. Da responsabilidade sucessória pelas multas – Súmula n.º 113 do CARF

Por fim, defende o RECORRENTE a inexistência de responsabilidade sucessória dos créditos não tributários (multas) das empresas incorporadas. Em que pese os argumentos, a matéria já está pacificada no âmbito do CARF, sendo objeto da recente Súmula n.º 113 deste órgão, *in verbis*:

A responsabilidade tributária do sucessor abrange, além dos tributos devidos pelo sucedido, as multas moratórias ou punitivas, desde que seu fato gerador tenha ocorrido até a data da sucessão, independentemente de esse crédito ser formalizado, por meio de lançamento de ofício, antes ou depois do evento sucessório. (**Vinculante**, conforme Portaria ME n.º 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Deste modo, considerando que a súmula acima é vinculante para o CARF, entendo pela improcedência do argumento do RECORRENTE.

III. CONCLUSÃO

Conforme apresentado ao longo do voto, a situação de cada processo que controla as obrigações principais que são base para a presente multa CFL 68 é a seguinte:

Processo	Situação	Conclusão
LDC 35.638.663-5 (Salário Maternidade)	Valor parcelado integralmente pelo contribuinte	Respectivos valores <u>não devem ser excluídos</u> da base de cálculo da multa CFL 68 ora em discussão
NFLD 35.576.764-3 (ajuste alíquota SAT/RAT da LDC acima)	Lançamento cancelado	Respectivos valores <u>devem ser excluídos</u> da base de cálculo da multa CFL 68 ora em discussão
NFLD 35.576.769-4 (Contribuintes Individuais)	Reconhecida a decadência das competências até 06/2000. No mérito, a modificação ocorrida no crédito tributário não trouxe reflexo ao presente processo de cobrança da multa CFL 68 (competências distintas).	Respectivos valores <u>não devem ser excluídos</u> da base de cálculo da multa CFL 68 ora em discussão. <u>Contudo</u> , devem ser observados no presente caso eventuais reflexos da decadência reconhecida em relação à obrigação principal, em razão da possível aplicação da retroatividade benigna, nos termos do art. 476-A da Instrução Normativa RFB nº 971/2009.
NFLD 35.576.767-8 (Participação nos Lucros/Resultados)	Reconhecida a decadência das competências até 06/2000. Demais valores não atingidos pela decadência foram objeto de parcelamento (PERT).	Respectivos valores <u>não devem ser excluídos</u> da base de cálculo da multa CFL 68 ora em discussão. <u>Contudo</u> , devem ser observados no presente caso eventuais reflexos da decadência reconhecida em relação à obrigação principal, em razão da possível aplicação da retroatividade benigna, nos termos do art. 476-A da Instrução Normativa RFB nº 971/2009.
NFLD 35.576.768-6 (Abonos Indenizatórios/Acordos Coletivos de Trabalho)	Houve o desmembramento de parte do valor para o DEBCAD 37.442.101-3. Contudo, ante ao eventual equívoco dos valores desmembrados, houve embargos de declaração ainda pendentes de apreciação pelo CARF.	<p>Apenas deve ser excluído da base de cálculo da presente multa CFL 68 os valores de obrigação principal para os quais já houve decisão definitiva quanto à inexigibilidade. Todos os demais valores (os pagos/parcelados ou os que se encontram sub judice no CARF ou perante o Poder Judiciário) devem permanecer na base de cálculo da presente multa.</p> <p>Eventual decisão favorável ao contribuinte a ser proferida quanto à mencionada obrigação principal poderá causar reflexos na multa objeto deste processo, em razão da revisão de ofício do lançamento a ser promovido pela autoridade fiscal quando da cobrança do crédito, nos termos do art. 149 do CTN.</p> <p>Eventual decisão definitiva quanto à decadência do crédito de obrigação principal também poderá refletir na multa CFL 68 em razão da possível aplicação da retroatividade benigna, nos termos do art. 476-A da Instrução Normativa RFB nº 971/2009.</p>

Em razão do exposto, voto por DAR PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, conforme razões acima apresentadas, para:

- (i) reconhecer a decadência do período de 01/1999 a 11/1999;
- (ii) aplicar ao presente caso os reflexos decorrentes das alterações/exonerações promovidas nos processos que tratam das exigências por descumprimento de obrigação principal, conforme quadro constante na página anterior, já que a multa objeto deste processo (CFL 68) está atrelada às mencionadas obrigações principais; e
- (iii) aplicar, no que for cabível, a retroatividade benigna sobre a multa lançada, nos termos do art. 476-A da Instrução Normativa RFB nº 971/2009.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim