



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

Processo nº 15374.000143/2009-97
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2301-004.931 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 8 de fevereiro de 2017
Matéria CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA
Recorrente TELEMAR NORTE LESTE S/A E OUTRA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

MULTA ISOLADA PREVIDENCIÁRIA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA (GFIP). DECADÊNCIA.

No lançamento de multa isolada previdenciária por descumprimento de obrigação acessória, aplica-se o art. 173, I do CTN para a determinação do termo inicial do prazo decadencial. Aplicação da mesma “ratio” constante da Súmula CARF nº 104 (“Lançamento de multa isolada por falta ou insuficiência de recolhimento de estimativa de IRPJ ou de CSLL submete-se ao prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I, do CTN”).

MULTAS PREVIDENCIÁRIAS. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA. RETROATIVIDADE BENIGNA. “CESTA DE MULTAS”.

Incabível a aplicação do entendimento contido na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14/2009, conhecido como “cesta de multas”, para regular a eventual aplicação da retroatividade benigna contida no art. 106 do CTN aos casos envolvendo o lançamento de multa por falta de recolhimento de contribuição previdenciária juntamente com o lançamento de multa por descumprimento de obrigação acessória (entrega de GFIP), relativa a eventos ocorridos antes da edição da Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009. Trata-se de condutas infracionais distintas, cujas penas encontram-se cominadas em diferentes dispositivos e que não podem ser somadas. Desse modo, a antiga multa do art. 32 aplicada por descumprimento de obrigação acessória somente pode ser comparada com a multa constante do novel art. 32-A. O mesmo vale para a multa do antigo art. 35, aplicada para a falta de recolhimento da contribuição previdenciária, que somente poderá ser comparada com o novo art. 35 ou com o art. 35-A, todos da Lei nº 8.212/91.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do recurso voluntário, para dar-lhe parcial provimento (i) para reconhecer a decadência das competências 01/1999 a 11/1999 (inclusive); e (ii) para reduzir o valor da multa ao patamar constante do art. 32-A, inciso I da Lei nº 8.212/91, por força da aplicação do artigo 106 do CTN. Restando vencida, nesta matéria, a conselheira Andrea Brose Adolfo, que votou pela aplicação das regras constantes da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14, de 2009.

(assinado digitalmente)

Andréa Brose Adolfo – Presidente em Exercício.

(assinado digitalmente)

Fábio Piovesan Bozza – Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Andréa Brose Adolfo (presidente em exercício), Júlio César Vieira Gomes, Fábio Piovesan Bozza, Jorge Henrique Backes, Alexandre Evaristo Pinto, Maria Anselma Coscrato dos Santos.

Relatório

A fiscalização lavrou Auto de Infração DEBCAD nº 35.505.453-1 contra a ora Recorrente, objetivando o recolhimento de multa por descumprimento de obrigação acessória, cujo fundamento legal escorava-se no disposto do art. 32, inc. IV e §5º da Lei nº 8.212/91 (na redação dada pela Lei nº 9.528/97), em razão da sua sucedida por incorporação (ocorrida em agosto/2001), TELECOMUNICAÇÕES DO MARANHÃO S/A – TELMA, ter deixado de incluir nas GFIP entregues ao INSS, durante o período de janeiro/1999 a julho/2001, informações referentes a:

- pagamentos feitos a contribuintes individuais (autônomos);
- valores pagos a seus funcionários a título de (i) auxílio filhos excepcionais, (ii) abono indenizatório, (iii) participação nos lucros e (iv) salário maternidade.

O valor lançado da multa alcançou R\$ 255.407,05.

A Recorrente tomou ciência da autuação em 12/07/2005 (fls. 13).

Consoante informação prestada pela Recorrente, o mérito da incidência de contribuições previdenciárias sobre as verbas acima elencadas estava sendo discutido nos seguintes processos:

- NFLD nº 35.576.767-8, PAF nº 12045.000559/2208-87 (participação nos lucros); por meio do acórdão nº 2401-003.046, de 18/06/2013, o recurso voluntário foi julgado parcialmente procedente, com reconhecimento da decadência até a competência 06/2000, mantida a exigência no mérito; há notícia de interposição de recurso especial pela Fazenda Nacional, o qual aguarda julgamento;

– NFLD nº 35.576.768-6, PAF nº 37280.000871/2006-38 (auxílio filhos excepcionais, abono indenizatório); por meio do acórdão nº 206-01.043, de 03/07/2008, o recurso voluntário foi julgado parcialmente procedente, com reconhecimento da decadência até a competência 06/2000, mantida a exigência no mérito; há notícia de interposição de embargos de declaração e também de recurso especial, os quais aguardam julgamento;

– NFLD nº 35.576.769-4, PAF nº 15374.002950/2009-44, (contribuintes individuais); por meio do acórdão nº 2302-01.630, de 08/02/2012, o recurso voluntário foi julgado parcialmente procedente, com reconhecimento da decadência até a competência 11/1999, mantida a exigência no mérito.

Contra o lançamento da multa, apresentou-se impugnação, a qual foi julgada improcedente em primeira instância administrativa, mantendo-se, assim, os valores lançados de ofício. A ementa do julgado possui a seguinte redação (fls. 219):

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 empregados, 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

Ainda inconformada, a Recorrente apresentou recurso voluntário a este CARF, argumentando, em síntese: (i) o transcurso do prazo decadencial para lançamento dos créditos anteriores a julho/2000, com fulcro no art. 150, §4º do CTN; (ii) a inexigibilidade de contribuição previdenciária sobre auxílio filho excepcional, abono indenizatório e participação nos lucros, por não ostentarem natureza salarial; (iii) a quitação da contribuição previdenciária sobre as parcelas relativas aos contribuintes individuais e salário maternidade; (iv) a inexigibilidade de multa da Recorrente por supostas infrações praticadas por suas sucedidas, nos termos do art. 132 do CTN.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Relator Fábio Piovesan Bozza

A intimação do acórdão de primeira instância ocorreu em 21/10/2011 (sexta-feira) e o recurso voluntário foi interposto em 21/11/2011. Por ser tempestivo e por cumprir com as formalidades legais, dele tomo conhecimento.

Decadência nos Lançamentos de Multa por Descumprimento de Obrigação Acessória

Tratando-se de lançamento de multa isolada por descumprimento de obrigação acessória – e não de tributo sujeito ao lançamento por homologação – o termo inicial será aquele estabelecido pelo art. 173, I do CTN.

O tema já se encontra pacificado neste tribunal pela Súmula CARF nº 104. Não obstante o verbete faça referência ao IRPJ e à CSLL, não há dúvida de que ele também se aplica às multas isoladas relativas ao descumprimento de obrigações acessórias de contribuições previdenciárias:

Súmula CARF nº 104 – *Lançamento de multa isolada por falta ou insuficiência de recolhimento de estimativa de IRPJ ou de CSLL submete-se ao prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I, do CTN.*

Enfim, considerando que a Recorrente tomou ciência dos autos de infração em 12/07/2005 e que a contagem do prazo decadencial para imposição de multa relativa às competências 01/1999 a 11/1999 (inclusive) inicia-se em 01/01/2000 e termina em 31/12/2004, conclui-se que referidos lançamentos já estão decaídos.

Mérito da Discussão

Por se tratar de lançamento reflexo (multa por falta de informação em GFIP), o mérito da presente exigência está vinculado ao decido nos processos de cobrança das obrigações principais, cujos objeto e andamento já foram elencados no relatório acima.

Considerando que naqueles processos o mérito da exigência principal foi mantido, tal entendimento também deverá ser estendido para a presente discussão, relativa ao descumprimento de obrigação acessória.

Multa e Retroatividade Benigna

Com relação aos demais períodos não decaídos, é preciso considerar que a fiscalização, ao lançar a multa por descumprimento de obrigação acessória, baseou-se na seguinte redação do art. 32, §5º da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 9.528/97:

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. (Inciso acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

(...)

§ 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).

No entanto, referido dispositivo foi revogado e, em virtude da harmonização das legislações para cobrança de tributos federais e previdenciários, iniciada pela unificação da Secretaria da Receita Federal e Secretaria da Receita Previdenciária (Lei nº 11.457/2008), surgiu o art. 32-A, cuja redação é a seguinte:

***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: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).*

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.

Evento semelhante de harmonização legislativa também ocorreu com relação às multas sobre a falta de recolhimento de contribuição previdenciária. Anteriormente à edição da Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, o art. 35 da Lei nº 8.212/91 prescrevia o seguinte:

***Art. 35.** Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos: (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*

I – para pagamento, após o vencimento de obrigação não incluída em notificação fiscal de lançamento:

a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação;

b) quatorze por cento, no mês seguinte;

c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação;

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

a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação;

b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação;

c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS;

d) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa;

III – para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa:

a) sessenta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento;

b) setenta por cento, se houve parcelamento;

c) oitenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito não foi objeto de parcelamento;

d) cem por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito foi objeto de parcelamento.

Com a edição da Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, o art. 35 da Lei nº 8.212/91 passou a tratar da multa de mora e o novel art. 35-A cuidou de dispor sobre a multa 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 nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).*

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. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).*

O art. 44 da Lei nº 9.430/96, mencionado no art. 35-A supra, possui a seguinte redação:

Art. 44. *Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

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; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

Condutas Diferentes, Sanções Diferentes. Pois bem. Um ponto a ser destacado, quando se analisa os regimes das penalidades constantes da Lei nº 8.212/91 – antes e depois da edição da Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009 –, refere-se à identificação do comportamento sancionado. Afinal, se tais multas sancionarem comportamentos distintos (“ato ou fato”), não haverá como ser aplicada a citada retroatividade, nos termos do art. 106 do CTN.

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.

A posição encampada pela Administração Tributária Federal, quando há lançamento de multas por falta de recolhimento de contribuição previdenciária e também de multas por descumprimento de obrigação acessória (GFIP), é convencionalmente denominada de “cesta de multas” e sua regulamentação encontra-se detalhada na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14/2009:

Art. 3º A análise da penalidade mais benéfica, a que se refere esta Portaria, será realizada pela comparação entre a soma dos valores das multas aplicadas nos lançamentos por descumprimento de obrigação principal, conforme o art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, e de obrigações acessórias, conforme §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, e da multa de ofício calculada na forma do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009.

§ 1º Caso as multas previstas nos §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 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 nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.

§ 2º A comparação na forma do caput deverá ser efetuada em relação aos processos conexos, devendo ser considerados, inclusive, os débitos pagos, os parcelados, os não-impugnados, os inscritos em Dívida Ativa da União e os ajuizados após a publicação da Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008.

Ou seja, na “cesta de multas”, a aplicação da retroatividade benigna é condicionada à comparação entre:

- (i) o somatório entre as multas por descumprimento de obrigações acessórias (art. 32 da Lei nº 8.212/91, na redação anterior às alterações da Lei nº 11.941/2009) e as multas por falta de pagamento de contribuições previdenciárias (art. 35, nas mesmas condições); e

- (ii) o art. 35-A da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009, o qual introduziu à legislação previdenciária a multa de ofício de 75% praticada na cobrança dos demais tributos federais.

A redução da penalidade, em função da retroatividade benigna, terá lugar somente se o valor resultante da aplicação do critério (i) for superior ao resultado da aplicação do critério (ii). Nesse caso, a multa lançada deverá ser reduzida ao patamar do valor encontrado pelo critério (ii).

A fundamentação do raciocínio que permitiu à Administração Tributária Federal alcançar tais conclusões não é explicitada na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14/2009. Contudo, ao analisar a jurisprudência administrativa sobre o tema, afigura-se possível tecer conjecturas sobre os motivos que conduziram à elaboração do mencionado normativo. Nesse sentido, por ocasião da prolação do acórdão nº 9202-003.795, de 17/02/2016, a eminente Conselheira Relatora Maria Helena Cotta Cardozo fez constar do seu voto o seguinte trecho esclarecedor (grifos nossos):

Destarte, 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, 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.

Em outras palavras, o entendimento preconizado pelo acórdão nº 9202-003.795, de 17/02/2016, foi o de que:

– antes da edição da Lei nº 11.941/2009, a falta de declaração ou a declaração inexata (descumprimento de obrigação acessória), bem como a falta de recolhimento do tributo (descumprimento da obrigação principal) configuravam infrações autônomas e cumuláveis, sendo a primeira sancionada pelo art. 32 e a segunda sancionada pelo art. 35 da Lei nº 8.212/91;

– depois da edição da Lei nº 11.941/2009, a falta de declaração ou a declaração inexata juntamente com a falta de recolhimento do tributo passaram a tipificar uma única conduta, sancionada pelo art. 35-A da Lei nº 8.212/91, o qual faz remissão ao art. 44 da Lei nº 9.430/96.

No final, toda a discussão gira em torno da interpretação do que venha a ser “*nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata*”, contido no art. 44, inc. I da Lei nº 9.430/96.

Entretanto, e com a devida vênia, considero que a exegese do acórdão nº 9202-03.795 merece temperamentos.

Hipoteticamente, seria possível vislumbrar que a finalidade do art. 44, I da Lei nº 9.430/96 fosse sancionar o contribuinte que não efetuou pagamento e não declarou ou declarou de forma inexata, sendo tais comportamentos identificados pela autoridade fiscal, mediante lançamento de ofício. Não abrangeria a falta de recolhimento de tributo já declarado, cuja infração estaria sujeita à multa de mora prevista no art. 35, nem o descumprimento isolado de obrigação acessória, passível de multa prevista no art. 32-A, todos da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009.

Entretanto, a questão está em saber se, de um lado, a falta de declaração ou a declaração inexata e, de um lado, a falta de recolhimento da contribuição previdenciária, constituem **conduta única** (sancionada globalmente pelo art. 35-A da Lei nº 8.212/91) ou **condutas autônomas** (sancionadas tanto pelo art. 35-A quanto pelo art. 32-A da Lei nº 8.212/91).

O problema é que o art. 44, inc. I da Lei nº 9.430/96 possui redação truncada quando faz alusão “*nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata*”.

Em sua literalidade, se a multa de 75% fosse aplicável quando houvesse *cumulativamente* falta de pagamento, falta de declaração e declaração inexata, isso consistiria um paradoxo, porque não seria possível, ao mesmo tempo, não existir declaração e existir declaração com inexatidão. Se, em outra leitura possível, a multa de 75% fosse aplicável quando houvesse *alternativamente* falta de pagamento ou falta de declaração ou declaração inexata seria criada uma antinomia em relação ao disposto no art. 32-A, que igualmente cuida de penalizar a falta de declaração ou a declaração inexata.

Nesse sentido, não considero que o art. 44 da Lei nº 9.430/96 sancione, como conduta única, a falta de recolhimento e a falta de declaração ou de declaração inexata.

Consequentemente, a multa originariamente lançada no auto de infração estará limitada àquela constante do art. 32-A, inc. I da Lei nº 8.212/91, por força da aplicação do art. 106 do CTN.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por conhecer e dar provimento parcial ao recurso voluntário interposto pela Recorrente, (i) para reconhecer os efeitos do transcurso do prazo decadencial sobre os períodos de apuração compreendidos entre 01/1999 e 11/1999 (inclusive), de modo a cancelar a respectiva multa; e (ii) quanto aos períodos não decaídos, para reduzir o valor da multa ao patamar constante do art. 32-A, inc. I da Lei nº 8.212/91, por força da aplicação dos art. 106 e 112 do CTN.

É como voto.

Fábio Piovesan Bozza – Relator

