Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 15504.000457/2007-03

Processo nº	15504.000457/2007-03
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	**2201-005.635 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	05 de novembro de 2019
Recorrente	UNIVERSO SERV E ASSES EMPRESARIAL LTDA
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Período de apuração: 01/01/1999 a 31/12/2005

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.

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. Esta penalidade independe do dolo do agente, bastando a existência da omissão legalmente prevista para a aplicação da multa.

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 suscitada para reconhecer fulminadas pela decadência todas as competências compreendidas entre os períodos 01/1999 a 11/2001. No mérito, também por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para determinar a aplicação da retroatividade benigna, nos termos dos art. 476 e 476-A da Instrução Normativa RFB nº 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

Cuida-se de Recurso Voluntário de fls. 88/95, interposto contra decisão da DRJ em Belo Horizonte/MG de fls. 76/81, a qual julgou parcialmente procedente o lançamento por descumprimento de obrigação acessória (apresentação das GFIPs com omissão de fatos geradores das contribuições previdenciárias – CFL 68), conforme descrito no auto de infração DEBCAD 37.051.406-8, de fls. 2/6, lavrado em 11/10/2007, referente ao período de 01/1999 a 13/2005, com ciência da RECORRENTE em 19/10/2007, conforme AR de fl. 26.

O crédito objeto do presente processo administrativo foi aplicado com base no art. 284, inciso II, do Decreto nº 3.048/1999 e no art. 32, inciso IV, §5º, da Lei nº 8.212/1991, no valor histórico de R$ 333,480,73, conforme demonstrativo de contribuições não declaradas e de totalização da multa (fls. 17/24).

Dispõe o relatório da infração (fls. 15/16) que em análise da folha de pagamento, Livros Diários e de Notas Fiscais de serviços da RECORRENTE, constatou-se as seguintes irregularidades:

> (i) os salários-de-contribuição foram declarados a menor em GFIP, conforme planilha de fls. 17/18.
>
> (ii) as contribuições descontadas dos segurados empregados ao seu serviço foram declaradas a menor em GFIP, nos termos do anexo II, de fls. 19/20;
>
> (iii) os pró-labores pagos aos diretores da empresa não foram declarados em GFIP, conforme se observa do anexo III (fl. 21)
>
> (iv) as retenções sofridas em suas notas fiscais de prestação de serviços foram declaradas a maior, tal qual discrimina o anexo IV, de fl. 22.

Para o cálculo da multa lavrada, a fiscalização aplicou sobre o valor não declarado as seguintes alíquotas:

> (i) Sobre os salários de contribuição, foi aplicada a alíquota de 22% (20% da parte da empresa e 2% da alíquota do GILRAT)

(ii) Sobre as contribuições descontadas e não recolhidas, a fiscalização entendeu que o valor devido era igual a diferença não recolhida;

(iii) Em relação aos pró-labores pagos aos direitos da empresa, foi aplicada a alíquota de 15% no período de 01 a 04/1999 e de 20% no período de 05 a 11/2005.

O cálculo final da multa aplicada e os limites mensais respeitados estão demonstrados na planilha de TOTALIZAÇAO (fls. 23/24).

Além do presente débito, a fiscalização deu origem aos seguintes lançamentos:

- NFLD 37.129.856-3 (processo nº 155040.00464/2007-05): referente à contribuição da empresa e de terceiros (diferenças de recolhimento) de 01/1998 a 07/2004;

- NFLD 37.129.855-5 (processo nº 15504.000463/2007-52): referente à contribuição da empresa (diferenças com fatos geradores divergentes das GFIPs) de 01/1999 a 12/2005;

- NFLD 37.051.408-4 (processo nº 15504.000461/2007-63): referente à contribuição descontada dos segurados empregados;

- AI 37.051.407-6 (processo nº 15504.000456/2007-51), referente à multa por erros de campo nas GFlPs (CFL 69).

Impugnação

A RECORRENTE apresentou sua Impugnação de fls. 28/40 em 19/11/2007. Ante a clareza e precisão didática do resumo da Impugnação elaborada pela DRJ em Belo Horizonte/MG, adota-se, *ipsis litteris*, tal trecho para compor parte do presente relatório:

> Cientificada em 19/10/2007, a empresa, através de procuradores legalmente habilitados nos autos (instrumento de mandato à fl. 40), ofertou em 19/11/2007, a impugnação de fls. 26/39, na qual apresenta os seguintes argumentos:
>
> Preliminarmente, requer a exclusão das multas relativas às competências 01/1999 a 10/2002, em face da decadência. Aduz que as contribuições sociais, das quais decorre a multa aplicada no lançamento, são típicas exações cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa.
>
> Com amparo em jurisprudência, afirma que a multa se sujeita à sistemática do lançamento por homologação, onde a contagem do prazo Decadencial encontra respaldo no §4° do artigo 150 do Código Tributário Nacional – CTN e que já é matéria pacífica tanto na doutrina quanto nos tribunais pátrios que o prazo decadencial deve ser contado nos moldes do CTN, Lei Complementar, conforme Dispõe o artigo 146, III, da Constituição Federal de 1988. Afirma, por conseguinte, a inaplicabilidade da regra transcrita no artigo 45, I da Lei 8.212, de 24 de julho de 1991 que estabelece prazo de dez anos, diverso daquele previsto no CTN.

No mérito aponta a ilegalidade das multas aplicadas, por conter erros em suas declarações, bem como por haver concomitância na aplicação de multa isolada e multa de ofício.

Relata que as Multas impostas têm como fundamento a suposta entrega irregular de GFIP. Porém, o que ocorreu foi a inconsistência involuntária na entrega das guias, nas quais não foram devidamente declarados todos os valores devidos. O erro é facilmente demonstrado à medida que a própria fiscalização, ao cotejar a escrituração contábil do contribuinte, verificou divergências. Assim, configurado mero erro na entrega das declarações, não há como prevalecer a imposição de multa isolada. Neste sentido, colaciona julgados do Conselho de Contribuintes.

Adverte sobre a impossibilidade de aplicação de multa isolada em concomitância com a multa de ofício já aplicada na Notificação Fiscal de Lançamento de Débito. Fundamenta sua tese também em julgados do Conselho de Contribuintes, por entender que ambas as multas possuem a mesma base de incidência e atingem os mesmos fatos geradores.

Ainda no que se refere à ilegalidade das multas, informa que nos períodos não alcançados pelo lapso decadencial, foram desconsiderados diversos créditos oriundos de retenções na fonte de 11%.

Ao final requer o cancelamento da multa e pugna pelo aproveitamento da prova pericial a ser realizada na NFLD n° 37.129.855-5, para que se demonstre a ilegalidade da cobrança.

Da Decisão da DRJ

Quando da apreciação do caso, a DRJ em Belo Horizonte/MG julgou procedente em parte o lançamento, conforme ementa abaixo (fls. 76/81):

Assunto: Obrigações Acessórias

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/05/1999, 01/07/1999 a 31/05/2000, 01/08/2000 a 31/10/2000, 01/01/2001 a 31/12/2005

PREVIDENCIÁRIO. INFRAÇÃO. GFIP. OMISSÃO DE FATOS GERADORES.

Constitui infração à legislação previdenciária, a apresentação de GFIP sem o registro dos valores correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

MULTA ISOLADA E MULTA MORÁTORIA. CONCOMITÂNCIA. POSSIBILIDADE.

A aplicação de multa moratória por atraso no recolhimento da contribuição previdenciária não obsta a lavratura de auto de infração com aplicação de penalidade por descumprimento de obrigação acessória, visto que as duas penalidades têm supedâneo em infrações e em dispositivos legais distintos.

DECADÊNCIA.NÃO OCORRÊNCIA.

Nos termos da legislação de custeio, o direito da Seguridade Social apura reconstituir seus créditos extingue-se após dez anos. Inteligência do artigo 45, da Lei n°. 8.212 , de 1991.

Lançamento Procedente em Parte

No mérito, a DRJ entendeu que os valores das retenções declaradas a maior pelo RECORRENTE, constantes no anexo IV (fl. 22), não poderiam ser incluídos na base de cálculo do presente lançamento, posto que a declaração a maior em GFIP das retenções sofridas constitui infração prevista em outro dispositivo legal, qual seja, no art. 32, inciso IV, § 6º da Lei nº 8.212/1991. Isto porque, a apresentação de GFIP com omissão, erro a maior ou a menor no valor das retenções não interfere no cálculo da contribuição devida à previdência social.

Deste modo, entendeu a autoridade julgadora que a multa deveria ser recalculada da seguinte forma:

> Sabe-se que para o cálculo da penalidade proposta é levado em conta 100% do valor da contribuição não declarada, limitada, por competência, em razão do número de segurados da empresa, a um valor máximo indicado na planilha de fls. 22/23. Vale dizer, nas competências em que o valor não declarado supera o limite mensal, este prevalece. Já naquelas competências em que o valor não declarado é inferior ao limite mensal, aquele prevalece.
>
> Com isto a multa prevalece em sua totalidade no valor de R$142.911,92, nas competências que não envolvam cálculo da retenção.
>
> Nas competências em que existe cálculo da retenção três situações se afiguram:
>
> Competências 11/2004, 12/2004, 02/2005 e 09/2005, o valor da retenção a ser excluído não interfere no limite da multa. Por ser este fixo e de acordo com o número de segurados, excluídos os valores de retenção, a penalidade permanece inalterada e totaliza o valor de R$59.756,50.
>
> Competências 06/2005, 08/2005, 10/2005 e 12/2005, a multa no valor de R$68.789,37 deve ser totalmente excluída por se referir apenas a valores de retenção.
>
> Competências 01/2004, 02/2004, 04/2004, 01/2005, 04/2005, 05/2005, 07/2005 e 11/2005, excluídos os valores a título de retenção, a multa passa de R$62.022,94 para R$10.572,02.

Assim, a infração foi reduzida de R$ 333,480,73 para de R$213.240,44.

Do Recurso Voluntário

A RECORRENTE, devidamente intimada da decisão da DRJ em 01/09/2008, conforme AR de fls. 87, apresentou o recurso voluntário de fls. 88/95 em 18/09/2008.

Em suas razões, reiterou os argumentos da Impugnação.

Este recurso voluntário compôs lote sorteado para este relator em Sessão Pública.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos legais, razões por que dele conheço.

PRELIMINAR

Decadência

A RECORRENTE, aduz, em seu recurso voluntário, a ocorrência da decadência dos créditos de competência de 01/1999 a 10/2002, uma vez que tomou ciência do presente lançamento em 19/10/2007.

Em seus fundamentos alega, em suma, que a DRJ de origem aplicou o prazo decenal para contagem da decadência dos débitos previdenciários, entendimento contrário ao que foi pacificado pelo STF, nos termos da súmula vinculante nº 8.

De fato, 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. Neste sentido prevê o art. 62, §1º, inciso II, alínea "a" do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria do Ministério da Fazenda nº 343, de 09 de junho de 2015.

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 do CTN, 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.

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)

A regra de contagem estabelecida pela art. 173, I do CTN é a seguinte:

> 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;

No presente caso, as multas aplicadas referem-se a períodos compreendidos entre 01/1999 a 13/2005, ao passo que o contribuinte tomou ciência do lançamento em 19/10/2007.

Assim, os débitos de obrigações acessórias referentes às competências dos anos-calendários de 1999 a 2001 encontram-se fulminados pela decadência, posto que os débitos de obrigações acessórias referentes a fatos geradores ocorridos ao longo do ano-calendário 2001 teriam o início da contagem do prazo decadencial a partir de 01/01/2002 ("*primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado*") e poderiam ser lançados até 01/01/2007, com exceção da competência de dezembro/2001.

Isto porque, o prazo para apresentar a GFIP ocorre no mês subsequente àquele em que a remuneração foi paga. Desta forma, as informações relativas ao período 12/2001 são declaradas apenas no ano-calendário 2002, pois transmitidas para o Fisco no mês subsequente (01/2002), sendo certo que somente a partir deste momento é que o lançamento poderia ter sido efetuado, visto que, antes desta data, não houve qualquer descumprimento por parte do contribuinte. Então, no caso da competência 12/2001, o "*primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado*" foi o dia 01/01/2003. Portanto, o direito da Fazenda de constituir o crédito relativo ao mencionado período restaria extinto apenas em 01/01/2008.

Contudo, diferentemente do que aduz a RECORRENTE, os débitos de obrigações acessórias referentes às competências do ano-calendário 2002 não foram fulminados pela decadência, posto que o termo inicial da contagem do prazo decadencial para o mencionado período foi o dia 01/01/2003, nos termos do art. 173, inciso I, do CTN, e o seu marco final seria 01/01/2008.

Portanto, restam fulminadas pela decadência todas as competências compreendidas entre os períodos 01/1999 a 11/2001.

MÉRITO

Da Legalidade 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 extinguese 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 da sua inobservância, convertese 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.

O cerne do recurso, apresentado pela RECORRENTE, repousa nas alegações de ilegalidade da multa aplicada, por dois principais motivos: a ausência do intuito doloso do RECORRENTE, posto que a ausência de inclusão em GFIP se deu por simples erro; e, a impossibilidade de duas multas distintas possuírem a mesma base de cálculo.

Observa-se do relatório fiscal que o 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 n° 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 n° 8.212/1991, c/c o art. 225, inciso IV e §§ 1º a 4º, do Regulamento da Previdência Social (RPS).

Perceba que a capitulação legal não faz qualquer exigência de dolo do contribuinte na prática do ato que enseja a aplicação da multa. Basta que não haja inclusão em GFIP para que ocorra a "hipótese de incidência" da multa em comento. Portanto, o mero erro na entrega das declarações (confessado pela própria contribuinte) já enseja a aplicação da multa ora em debate.

Deste modo, não tendo a RECORRENTE logrado êxito em comprovar que os valores não declarados em GFIP não eram salário-de-contribuição, a infração deve ser mantida.

Por fim, quanto ao argumento de cumulação da multa "isolada", objeto do presente processo, com a multa de ofício exigida na NFLD nº 37.129.855-5 (processo nº 15504.000463/2007-52), entendo que o mesmo não merece prosperar.

Isto porque, não há qualquer multa de ofício exigida na NFLD indicada. O que é exigido naquele processo são as contribuições previdenciárias incidentes sobre os valores não declarados em GFIP que deram origem a presente multa por descumprimento de obrigação acessória. Em outras palavras, o processo indicado discute o crédito principal, acrescido apenas da multa de mora (devida pelo atraso no recolhimento das contribuições), ao passo em que o presente processo discute a multa lançada em decorrência do descumprimento de obrigação acessória.

Sequer há como se falar em cumulação.

Sendo assim, é legal a multa aplicada, a qual deve ser mantida.

Importante esclarecer que o valor da presente multa não será reduzido em razão do reconhecimento parcial de pleito da RECORRENTE nos processos nº 155040.00464/2007-05 (NFLD 37.129.856-3 – patronal e SAT/RAT), nº 15504.000463/2007-52 (NFLD 37.129.855-5 – patronal e SAT/RAT) e nº 15504.000461/2007-63 (NFLD 37.051.408-4 – segurados).

É que nos mencionados processos de obrigação principal, foi reconhecido o direito da RECORRENTE à compensação de valores sabidamente retidos e recolhidos via GPS com código nº 2631. Contudo, este provimento parcial não irá refletir no valor da multa cobrada nos presentes autos, pois o mero reconhecimento da existência de créditos passíveis de serem utilizados para abater o débito lançado não é capaz de influenciar na multa ora em debate, já que esta foi aplicada pela omissão de fatos geradores em GFIP. Tanto que a DRJ já excluiu da base de cálculo da presente multa os valores de retenção declarados a maior em GFIP.

Conforme planilha de fls. 23/24, são os valores de contribuição patronal (fls. 17/18 e 21) e dos segurados (fls. 19/20) não declarados em GFIP que compõem a multa do presente processo. Assim, mesmo havendo crédito de retenção suficiente para compensar as obrigações principais devidas, a multa deve prevalecer pois, como exposto, ela decorre da mera omissão de fatos geradores em GFIP.

Por outro lado, a redução do crédito tributário de obrigação principal das 3 NFLDs acima citadas poderá influenciar no valor da multa em caso de eventual aplicação de retroatividade da penalidade mais benéfica ao contribuinte, conforme adiante exposto.

Da retroatividade mais benéfica

Entendo que o caso merece especial atenção em razão da possível retroatividade benigna em decorrência das alterações promovidas pela Lei nº 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 nº 11.941/09.

Importante observar que o inciso II do art. 35 da Lei nº 8.212/91 foi revogado pela Lei nº 11.941/2009. Assim, a multa de mora passou a ser regida pelo caput do art. 35 da lei nº

8.212/1991, o qual remete para o art. 61 da Lei nº 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 nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

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 nº 9.430/96, no percentual de 75%, conforme disciplina o art. 35-A da Lei nº 8.212/91:

> Lei nº 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 nº 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;

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 havido alteração da penalidade, importante mencionar que nos casos de lançamento de ofício, antes da Lei nº 11.941/2009, eram aplicadas ao contribuinte a multa de mora do art. 35 da Lei nº 8.212/91 mais a multa pelos erros em GFIP, nos termos do art. 32, §§ 4º, 5º e 6º, da mesma Lei nº 8.212/91 (normas também revogadas pela Lei nº 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 nº 8.212/91 sobre o valor do principal devido + a multa pelos erros em GFIP, conforme antiga redação do art. 32, §§ 4º, 5º e 6º, da Lei nº 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 nº 11.941/2009, entendo que deve haver a comparação de qual a penalidade mais benéfica ao RECORRENTE: a anterior ou a posterior à Lei nº 11.941/2009, devendo sempre ser observada a exigência da obrigação principal.

Isto porque, apesar de nos autos dos processos nº 155040.00464/2007-05 (NFLD 37.129.856-3 – patronal e SAT/RAT), nº 15504.000463/2007-52 (NFLD 37.129.855-5 – patronal e SAT/RAT) e nº 15504.000461/2007-63 (NFLD 37.051.408-4 – segurados), a autoridade julgadora de primeira instância ter feito esta comparação, a mesma não considerou em sua análise o valor da multa discutida neste processo. Apenas foi efetuada a comparação das penalidades incidentes sobre as demais DEBCADs (3 de obrigação principal e 1 de obrigação acessória – CFL 69), conforme planilha constante no processo nº 15504.000464/2007-05, abaixo reproduzida:

VALOR ATUALIZADO (A)	MULTA AIOP* ANTERIOR MP 449 (B)	MULTA AIOA ** (C)	MULTA OFICIO VIGÊNCIA MP 449 A x 75% (D)	SOMATÓRIO MULTAS B + C
743.112,99	111.455,76	6.334,56	557.334,7425	117.790,32

* - AIOP – Autos de Infração com exigência da obrigação principal (37.051.408-4, 37.129.855-5, 37.129.856-3);
** - AIOA – Auto de Infração por descumprimento obrigação acessória (37.051.407-6).

Ademais, a DRJ utilizou na comparação os valores relativos às autuações relacionadas a contribuição para outras entidades e fundos (Terceiros). Contudo, tal obrigação principal não entra na discussão sobre comparação de multas acima, pois o valor das contribuições a Terceiros não é base de cálculo para a multa CFL 68. Portanto, a comparação da penalidade incidente sobre o valor da contribuição devida a Terceiros deve se dar estritamente entre: (i) a nova multa de ofício de 75% sobre a obrigação principal, conforme art. 35-A da Lei nº 8.212/91; com (ii) a multa de mora incidente sobre tais obrigações.

Importante ressaltar que, conforme manifestação externada pela mesma DRJ no processo nº 15504.000456/2007-51 (CFL 69), a comparação das penalidades "*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)*" (fl. 75 do mencionado processo).

Deste modo, entendo que a Unidade Preparadora deve realizar, quando da liquidação do crédito, a comparação das multas para fins de verificação da retroatividade benigna. 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 (exceto Terceiros), conforme art. 35-A da Lei nº 8.212/91; com (ii) a multa aplicada neste processo (CFL

68) e no processo nº 15504.000456/2007-51 (Al 37.051.407-6 – CFL 69), somada às multas de mora nos processos nº 155040.00464/2007-05, nº 15504.000463/2007-52, nº 15504.000461/2007-63 (exceto a parcela relacionada a Terceiros em qualquer dos mencionados processos), conforme determina o art. 476-A da Instrução Normativa RFB nº 971/2009:

> Art. 476-A. No caso de lançamento de oficio relativo a fatos geradores ocorridos:
>
> I - até 30 de novembro de 2008, deverá ser aplicada a penalidade mais benéfica conforme disposto na alínea "c" do inciso II do art. 106 da Lei nº 5.172, de 1966 (CTN), cuja análise será realizada pela comparação entre os seguintes valores:
>
> **a) somatório das multas aplicadas por descumprimento de obrigação principal, nos moldes do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009, e das aplicadas pelo descumprimento de obrigações acessórias, nos moldes dos §§ 4º, 5º e 6º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009**; e
>
> **b) multa aplicada de ofício nos termos do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009**.
>
> (...)
>
> § 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.

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

CONCLUSÃO

Em razão do exposto, voto por DAR PARCIAL PROVIMENTO ao recurso voluntário, a fim de reconhecer a decadência todas as competências compreendidas entre os períodos 01/1999 a 11/2001, nos termos das razões acima expostas. Ademais, deve ser aplicado, no que for cabível, o art. 476-A da Instrução Normativa RFB nº 971/2009 para verificação da penalidade mais benéfica ao contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim