



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo n° 15504.018806/2008-16
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2402-010.354 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 1 de setembro de 2021
Recorrente COMPANHIA DE SEGUROS MINAS BRASIL (ATUAL ZURICH MINAS BRASIL SEGUROS S/A) E OUTROS
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2006

MULTA MENOS SEVERA (MAIS BENÉFICA). CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. VERIFICAÇÃO. MOMENTO. PAGAMENTO. PARCELAMENTO. EXECUÇÃO FISCAL.

No caso de lançamento de contribuições previdenciárias referentes a fatos geradores ocorridos antes da entrada em vigor da Medida Provisória (MP) n° 449, de 3/12/08, a verificação quanto à multa menos severa (mais benéfica) a ser aplicada em face das alterações promovidas por essa MP deverá ser realizada no momento do pagamento, do parcelamento ou do ajuizamento da execução fiscal do débito.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário. Votaram pelas conclusões os Conselheiros Gregório Rechmann Junior, Renata Toratti Cassini e Ana Claudia Borges de Oliveira.

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ana Claudia Borges de Oliveira, Denny Medeiros da Silveira, Francisco Ibiapino Luz, Gregório Rechmann Junior, Marcelo Rocha Paura (Suplente Convocado), Márcio Augusto Sekeff Sallem, Rafael Mazzer de Oliveira Ramos e Renata Toratti Cassini.

Relatório

Por bem descrever os fatos ocorridos até a decisão de primeira instância, transcreveremos o relatório constante do Acórdão n° 02-23.478, da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em Belo Horizonte/MG, fls. 316 a 321:

Trata-se de infração à Lei 8.212/91, artigo 32, inciso IV, § 5º, por ter a empresa apresentado Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, pois não declarou a remuneração paga aos segurados empregados e contribuintes individuais a título de participação nos lucros ou resultados conforme Relatório Fiscal da Infração, fls. 19/25.

Ainda de acordo com o Relatório Fiscal da Infração, ficou configurada a agravante prevista no artigo 290, inciso V, do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto 3.048/99 – reincidência.

De acordo com o Relatório Fiscal da Aplicação da Multa, fls. 2.729, a multa cabível está prevista na Lei 8.212/91, artigo 32, § 5º c/c o RPS, artigo 284, inciso II, e o valor da multa é calculado em 100% (cem por cento) do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada, por competência, aos valores previstos no § 4º do artigo 32 da Lei 8.212/91. A multa aplicada pela infração cometida é de R\$ 392.988,28.

A ação fiscal foi precedida de Termo de Início de Ação Fiscal – TIAF, fls. 9/10.

O Auto de Infração – AI foi lavrado em 28/10/08, tendo o autuado dele tomado ciência na mesma data, conforme documento de fl. 1.

O Contribuinte contestou a autuação por meio da defesa de fls. 267/304, que contém, em síntese:

Em preliminar, alega que não há responsabilidade solidária dos sócios e administradores. Cita o CTN, art. 135, III, doutrina e jurisprudência.

No mérito, alega que não houve descumprimento da obrigação acessória por parte da impugnante.

Diz que há necessidade de sobrestamento do presente processo administrativo, pois a presente autuação decorre do entendimento da SRFB de que a impugnante apresentou GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias. Ocorre que o fisco federal considerou que a impugnante deveria ter oferecido à tributação parcelas que, em verdade, não compõem o salário de contribuição e por isso não foram entendidas como fatos geradores de tributo. A legitimidade da pretensão fiscal quanto a supostos recolhimentos a menor de contribuições previdenciárias está sendo discutida nos Autos de Infração 37.131.342-2, 37.131.343-0, 37.197.984-6, 37.197.985-4 e 37.197.986-2. Caso a decisão dessa DRJ seja favorável à impugnante, anulando-se o lançamento constituído nos autos principais, por óbvio que maculará toda a exigência acessória constituída no presente auto de infração. Cita doutrina.

Requer sejam os autos sobrestados até a decisão definitiva nos Autos de Infração 37.131.342-2, 37.131.343-0, 37.197.984-6, 37.197.985-4 e 37.197.986-2. Caso não seja acolhido este pedido, pede a improcedência da multa lançada e o afastamento de qualquer responsabilidade solidária dos administradores.

Ao julgar a impugnação, em 25/8/09, a 8ª Turma da DRJ em Belo Horizonte/MG, por unanimidade de votos, conclui pela sua improcedência, conforme assim restou ementado no *decisum*:

LEGISLAÇÃO PREVIDENCIÁRIA. AUTO DE INFRAÇÃO. GFIP. INFORMAÇÕES INEXATAS. MULTA. RETROATIVIDADE BENIGNA. MOMENTO DO CÁLCULO.

Apresentar a empresa a GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias constitui infração à Lei 8.212/91, artigo 32, inciso IV, § 5º.

A lei aplica-se a fato pretérito quanto lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

A comparação para determinação da multa mais benéfica apenas pode ser realizada por ocasião do pagamento.

Cientificada da decisão de primeira instância, em 2/12/09, segundo o Aviso de Recebimento (AR) de fl. 325, a Contribuinte, por meio de seu advogado (procuração de fl. 285), interpôs o recurso voluntário de fls. 329 a 334, em 30/12/09, alegando, em síntese, que:

3. NECESSIDADE DE REFORMA DO ACORDÃO RECORRIDO.

3.1. Inaplicabilidade da multa de mora imposta em face da superveniência de lei revogadora.

A sanção imposta à Recorrente deve ser prontamente excluída por este Eg. Conselho. É que a infração considerada praticada (do art. 32, IV e § 5º) não é mais passível de ocorrência in concreto, eis que foi recentemente revogada pela Lei n.º 11.941/09 (lei de conversão da MP n.º 449/08) e, em matéria de sanções tributárias, a lei mais benéfica deve retroagir, conforme determina o art. 106 do CTN.

[...]

3.3. Necessidade de sobrestamento do presente feito.

Deve-se atestar, por fim, a necessidade de se sobrestar o presente feito. A multa aqui discutida, conforme se viu das razões acima, decorre do suposto preenchimento incorreto das GFIP's das competências de jan./2003 a dez./2006, em que a Recorrente deixou de declarar parcelas que, segundo a Fiscalização, deveriam compor o salário-de-contribuição do período.

Como, conforme igualmente afirmado, essa inclusão já está sendo discutida no bojo dos PTA's n.º 15504.018789/2008-17, n.º 15504.018791/2008-96, n.º 15504.018792/2008-31, n.º 15504.018794/2008-20 e n.º 15504.018796/2008-16, nos quais são exigidas contribuições sobre as parcelas "excluídas", basta que se aguarde a solução definitiva a ser neles apresentada para verificar a procedência das multas aqui contestadas.

[...]

4. PEDIDO.

Por todo o exposto, a Recorrente requer o conhecimento e provimento do presente Recurso Voluntário, a fim de que seja reformado o acórdão combatido para:

- (i) cancelar-se a multa lançada, eis que recentemente revogada (art. 106 do CTN); e
- (ii) o sobrestamento deste processo, por razões de prejudicialidade, até a decisão definitiva nos PTA's n.º 15504.018789/2008-17, 15504.018791/2008-96, 15504.018792/2008-31, 15504.018794/2008-20 e 15504.018796/2008-16.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Denny Medeiros da Silveira, Relator.

Do conhecimento

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Assim, dele conheço.

Da alegada superveniência de lei revogadora

Segundo a Recorrente, a autuação, ora discutida, deve ser prontamente excluída, uma vez que o § 5º do inciso IV do art. 32 da Lei n.º 8.212, de 24/7/91, foi revogado pela Medida Provisória n.º 449, de 3/12/08, convertida na Lei n.º 11.941, de 27/5/09. Acrescentando, ainda,

que a lei mais benéfica deve retroagir, nos termos do art. 106, do Código Tributário Nacional (CTN), Lei nº 5.172, de 25/10/66.

Todavia, devemos ter em mente que a regra do art. 106 do CTN somente deve ser aplicada se a lei nova impuser uma penalidade menos severa, pois, do contrário, deve ser aplicada a legislação vigente ao tempo dos fatos, seguindo a máxima do Direito: *tempus regit actum*.

Pois bem, para que não reste nenhuma dúvida quanto à legislação aplicável ao caso, teceremos algumas considerações a respeito.

Primeiramente, vejamos o que dispõe o CTN quanto à aplicação da penalidade menos severa (mais benéfica):

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;

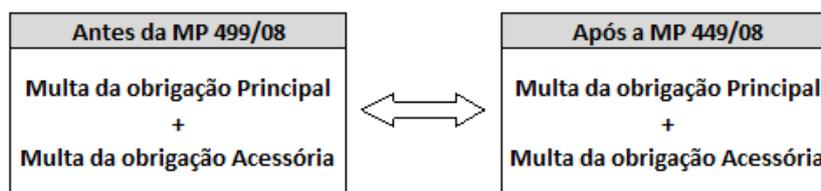
b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

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

Da exegese dos dispositivos transcritos acima, aplica-se a lei ao fato pretérito na hipótese de cominar penalidade menos severa que aquela prevista na lei vigente ao tempo dos fatos.

Então, no caso de mudança da legislação, como ocorre em relação à MP 449/08, temos que comparar o conjunto das penalidades aplicáveis na sistemática vigente ao tempo da infração com a nova sistemática.

Dessa forma, somam-se as multas aplicáveis na sistemática anterior, decorrentes do descumprimento da obrigação principal e da obrigação acessória, e somam-se as novas multas aplicáveis, comparando-se os resultados da seguinte forma:



Sendo assim, para a comparação, precisamos saber quais multas são aplicáveis antes e depois da MP 449/08.

Antes da MP 449/08

Na sistemática anterior à MP 449/08, o não cumprimento da obrigação principal importava na aplicação da multa de 24%, prevista no art. 35, inciso II, alínea "a", da Lei 8.212/91:

Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos:

[...]

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

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

Por sua vez, no caso de não cumprimento da obrigação acessória, referente à GFIP, eram aplicadas as seguintes multas, previstas no art. 32 da Lei 8.212/91:

Art. 32 [...]

[...]

§ 4º A não apresentação do documento previsto no inciso IV, independentemente do recolhimento da contribuição, sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente a multa variável equivalente a um multiplicador sobre o valor mínimo previsto no art. 92, em função do número de segurados, conforme quadro abaixo:

0 a 5 segurados	1/2 valor mínimo
6 a 15 segurados	1 x o valor mínimo
16 a 50 segurados	2 x o valor mínimo
51 a 100 segurados	5 x o valor mínimo
101 a 500 segurados	10 x o valor mínimo
501 a 1000 segurados	20 x o valor mínimo
1001 a 5000 segurados	35 x o valor mínimo
acima de 5000 segurados	50 x o valor mínimo

§ 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.

§ 6º A apresentação do documento com erro de preenchimento nos dados não relacionados aos fatos geradores sujeitará o infrator à pena administrativa de cinco por cento do valor mínimo previsto no art. 92, por campo com informações inexatas, incompletas ou omissas, limitadas aos valores previstos no § 4º.

Tais multas podem ser assim resumidas:

Infração	Multas da sistemática anterior
Não declarar (não fazer GFIP).	Art. 32, § 4º - CFL ¹ 67
Declarar com incorreções ou omissões <u>relacionadas</u> às contribuições.	Art. 32, § 5º - CFL 68
Declarar com incorreções ou omissões <u>não relacionadas</u> às contribuições.	Art. 32, § 6º - CFL 69

Pois bem, no caso em tela, a infração corresponde à omissão, em GFIP, de bases de cálculo de contribuições previdenciárias nas competências de 01/2003 a 10/2006 (fls. 31 a 42). Logo, se trata de infração do CFL 68.

Portanto, na sistemática anterior à MP 449/08, são aplicáveis as seguintes multas:

Multa da Obrigação Principal	24%
Multa da Obrigação Acessória	CFL 68

Após a MP 449/08

Agora, na sistemática vigente após a MP 449/08, o não cumprimento da obrigação principal importa na aplicação da multa de 75%, prevista no art. 44, inciso I, da Lei 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;

No caso de não cumprimento da obrigação acessória, referente à GFIP, a Lei 8.212/91, com as mudanças introduzidas pela MP 449/08, prevê as seguintes multas:

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

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

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

Tais multas podem ser assim resumidas:

Infração	Multas da nova sistemática
Não declarar (não fazer GFIP).	Art. 32-A, inciso II - CFL 77
Declarar com incorreções ou omissões <u>relacionadas ou não às contribuições</u> .	Art. 32-A, inciso I - CFL 78

Portanto, na nova sistemática, seriam aplicáveis ao presente caso as seguintes multas:

Multa da Obrigação Principal	75%
Multa da Obrigação Acessória	CFL 78

Acontece, porém, que a multa de 75% não permite a aplicação concomitante da multa do CFL 78, no caso de incorreção ou omissão relacionada às contribuições.

Vejamos, novamente, o que dispõe o art. 44, inciso I, da Lei 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;

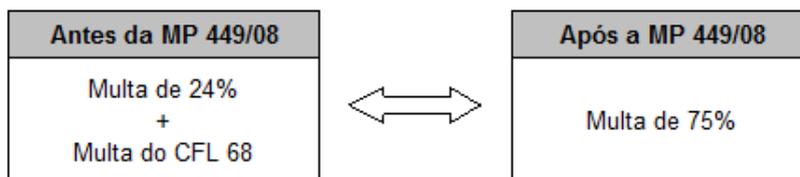
(Grifo nosso)

Conforme se observa, a multa de 75% pune, ao mesmo tempo, três infrações à lei: não recolher, não declarar e declarar com inexatidão, sendo essas duas últimas infrações correspondentes ao CFL 77 e ao CFL 78, respectivamente.

Assim, a aplicação da multa de 75%, junto com a multa do CFL 78 (no caso de incorreção ou omissão relacionada às contribuições), importa em *bis in idem*, o que não é permitido, pois teremos o mesmo Ente aplicando duas multas (previstas em normas distintas), em face do mesmo contribuinte e em relação ao mesmo fato gerador.

Dessa forma, com base na nova sistemática, deve ser aplicada apenas a multa de 75%, não sendo cabível a aplicação das disposições contidas no art. 32-A, da Lei nº 8.212/91.

Nesses termos, deve ser feita a seguinte comparação:



Acontece, porém, como bem destacado pelo julgado *a quo*, na sistemática anterior à MP nº 499/08, o *quantum* da penalidade imposta pela Lei nº 8.212/91 variava em função do momento em que o débito fosse pago. Confira-se:

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; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

b) quatorze por cento, no mês seguinte; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

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; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

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; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

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; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

III - para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa:

a) sessenta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

b) setenta por cento, se houve parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

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. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

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. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

Sendo assim, a análise da penalidade menos severa deve ser feita no momento do pagamento, do parcelamento ou do ajuizamento da execução fiscal do débito, que ocorrerá após o encerramento do presente processo, caso o crédito tributário seja mantido.

A esse respeito, insta destacar a orientação contida na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14, de 4/12/09:

Art. 1º A aplicação do disposto nos arts. 35 e 35-A da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, às prestações de parcelamento e aos demais débitos não pagos até 3 de dezembro de 2008, inscritos ou não em Dívida Ativa, cobrados por meio de processo ainda não definitivamente julgado, observará o disposto nesta Portaria.

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

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

(Grifos nossos)

Portanto, improcede a alegação recursal de que a multa sob análise deve ser prontamente excluída em face das alterações promovidas na Lei nº 8.212/91 pela Medida Provisória nº 449/08, a qual foi convertida na Lei nº 11.941/09.

Da alegada necessidade de sobrestamento

A Recorrente alega ser necessário o sobrestamento do presente processo até que se conclua a discussão das obrigações principais que seguem nos processos 15504.018789/2008-17, 15504.018791/2008-96, 15504.018792/2008-31, 15504.018794/2008-20 e 15504.018796/2008-19¹, e das quais decorreu a multa ora em julgamento.

Todavia, em consulta a esses processos, constatamos que em todos eles houve a desistência (renúncia) ao contencioso administrativo, com a inclusão dos débitos em programa de parcelamento. Vide, a título de exemplo, o seguinte excerto de petição de desistência, datada de 19/5/17, que segue no processo 15504.018789/2008-17, na fl. 1.496:

¹ No recurso, a Recorrente informa o número 15504.018796/2008-16, porém, o número correto é 15504.018796/2008-19.

ZURICH MINAS BRASIL SEGUROS S/A (atual denominação de Companhia de Seguros Minas Brasil), já qualificada nos autos em epígrafe, vem, respeitosamente, perante Vs. Sas., por seus procuradores infra-assinados, apresentar de maneira expressa sua desistência à defesa apresentada, renunciando às alegações de direito sobre as quais se fundam o presente processo administrativo, em estrito atendimento às disposições constantes no art. 5º, caput, da Instrução Normativa nº 1.687/2017, visando exclusivamente incluir os débitos objeto do processo em epígrafe no Programa de Regularização Tributária – PRT – instituído pela Medida Provisória nº 766/2017.

E não é só.

Ao final de cada um dos cinco processos consta uma tela do Sistema de Cobrança (Sicob) da Dataprev², informando que o débito foi baixado por liquidação. Vide o exemplo extraído da fl. 1.611 do processo 15504.018789/2008-17:

SICOB

CCADPRO	DATAPREV-INSS SISTEMA DE COBRANCA	CCADPRO
DATA: 22/01/18	CONSULTA DADOS IDENTIFICADORES DE PROCESSO	HORA: 16:06:52
PROCESSO: 371313422	ORIGEM: AIOP 24/10/2008	GEX-APS: 11-001-010
	PERIODO: 01/2003 A: 10/2006	
ULTIMO EVENTO: APROPRIACAO TOTAL		23/12/2017
SITUACAO: BAIXADO POR LIQUIDACAO - ESPEC		23/12/2017
DEVEDOR: CGC 17.197.385/0001-21	SOLIDARIO:	
NOME: ZURICH MINAS BRASIL SEGUROS S.A.		DATAS DEFESA
PRINC.ATLZ. 0,00	VALORES ATUALIZADOS EM	CIENCIA: 13/11/2008
T.R..... 0,00	26/05/2017	EXPIR.: 15/12/2008
J U R O S... 0,00		DATAS RECURSO
SELIC..... 0,00		CIENCIA: 04/12/2009
MULTA..... 0,00		EXPIR.: 05/01/2010
MULTA OFICIO 0,00		DATAS ACORDAO
MULTA ISOL. 0,00		CIENCIA:
TOTAL..... 0,00		EXPIR.:
	Proxima tela	
	F inalizar P rincipal M odulo A nterior	

Sendo assim, não há que se falar em sobrestamento do presente processo.

Conclusão

Isso posto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira

² Empresa de Tecnologia e Informações da Previdência.