



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

Processo n° 18050.005083/2008-69
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2402-006.645 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 2 de outubro de 2018
Matéria CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS.
Recorrente SOCIEDADE DE ASSISTÊNCIA FAMILIAR DOS SERVIDORES
FEDERAIS, ESTADUAIS E MUNICIPAIS DO BRASIL
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2004

ALEGAÇÕES APRESENTADAS SOMENTE NO RECURSO
VOLUNTÁRIO. NÃO CONHECIMENTO.

Os motivos de fato e de direito em que se fundamenta a irrisignação do contribuinte devem ser apresentados na impugnação, não se conhecendo daqueles suscitados em momento posterior que não se destinam a contrapor fatos novos ou questões trazidas na decisão recorrida.

SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO

Considera-se salário-de-contribuição para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. SEGURADO EMPREGADO.
CARACTERIZAÇÃO. ESTAGIÁRIO.

A inobservância das normas e condições fixadas na Lei n° 6.494/77 e a presença dos elementos caracterizadores do segurado empregado impõem o enquadramento dos trabalhadores como segurados obrigatórios na qualidade de empregados, desconsiderando-se o vínculo pactuado sob o título de estágio e caracterizando-se as importâncias pagas a título de bolsa de complementação educacional de estagiário como salário-de-contribuição.

APLICAÇÃO DE PENALIDADE. PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA. LEI N° 8.212/1991, COM A REDAÇÃO DADA PELA MP 449/2008, CONVERTIDA NA LEI N° 11.941/2009. PORTARIA PGFN/RFB N° 14 DE 04 DE DEZEMBRO DE 2009.

Na aferição acerca da aplicabilidade da retroatividade benigna, não basta a verificação da denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples

comparação entre dispositivos, percentuais e limites. É necessário, antes de tudo, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto que sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta. O cálculo da penalidade deve ser efetuado em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009, se mais benéfico para o sujeito passivo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso para, na parte conhecida, dar-lhe parcial provimento de modo a excluir do lançamento o valor de R\$ 34,62, referente ao triênio pago a José Antônio C. Marino e para que seja efetuado o cálculo da multa mais benéfica consoante disciplinado na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14/2009.

(assinado digitalmente)
Mário Pereira de Pinho Filho - Presidente.

(assinado digitalmente)
Gregório Rechmann Junior - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho, Mauricio Nogueira Righetti, João Victor Ribeiro Aldinucci, Denny Medeiros da Silveira, Jamed Abdul Nasser Feitoza, Luis Henrique Dias Lima, Renata Toratti Cassini e Gregorio Rechmann Junior

Relatório

Trata-se de recurso voluntário em face da decisão da 5ª Tuma da DRJ/SDR, consubstanciada no Acórdão nº 15-23.651 (fls. 306/314), que julgou procedente em parte a impugnação apresentada pelo sujeito passivo.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da decisão de primeira instância:

Trata-se de Auto de Infração (AI), Debcad nº 37.155.793-3, lavrado em 04/08/2008, para constituição do crédito tributário incidente sobre as remunerações pagas aos segurados empregados, correspondente à contribuição do segurado, arrecadada mediante desconto, relativas ao período de 01/01/2003 a 31/12/2004, com consolidação em 04/08/2008, no montante de R\$12.231,64(doze mil duzentos e trinta e um reais e sessenta e quatro centavos).

Foram utilizados para o levantamento do débito apurado neste AI os valores de Salário de Contribuição informado pela empresa em cada competência nos resumos de folhas de pagamento dos segurados empregados, nas folhas de pagamento de estagiários e nos documentos contábeis fornecidos pela empresa.

De acordo com o Relatório Fiscal, a empresa nos anos de 2003 e 2004 não possuía inscrição no Programa de Alimentação do Trabalhador — PAT, instituída pela Lei 6.321 de 14/04/76, conforme consulta ao MTE sobre inscrição no PAT. A auditoria concluiu que os valores pagos aos segurados referentes à alimentação se constituem em uma liberalidade da empresa, sendo base de cálculo de contribuições previdenciárias.

Para o cálculo do salário de contribuição, nas competências 01/2003, 02/2003, 03/2003, 04/2004, 07/2004 e 12/2004 foram utilizados os recibos de pagamento a título de alimentação paga aos empregados da empresa, obtidos nos documentos de caixa. Foram abatidos os valores descontados dos segurados empregados cujo valor foi obtido no resumo mensal das folhas de pagamento da matriz e das filiais.

Para as demais competências o valor foi obtido através das notas fiscais faturas referentes à compra de ticket pela empresa, tendo sido abatidos os valores descontados dos segurados bem como o valor referente à taxa de administração. Foi elaborada planilha demonstrativa (fis 43).

O relatório informa ainda que na competência 11/2003 a empresa deixou de incluir na base de cálculo para o valor da contribuição previdenciária o valor de R\$34,62 constante na folha de pagamento da matriz, referente ao pagamento de triênio a José Antonio C. Marino, bem como não considerou o valor do salário de Adriana dos Santos Bispo constante nas folhas de pagamento também da matriz nas competências 08, 09 e 10/2004 (R\$462,00). Também não considerou o valor das parcelas remuneratórias referente à rescisão de contrato de Pedro Roberto Ferreira da Cunha constante na folha de pagamento da matriz, na competência

10/2004 (R\$9.368,03) para o cálculo do valor do salário de contribuição para a previdência social.

A fiscalização diz ter verificado que alguns dos estagiários que se encontravam prestando serviço na empresa foram contratados em desconformidade com a Lei nº 6.494 de 07/12/1977. Que não foram cumpridos os requisitos para a realização do estágio, inclusive não houve intermediação de instituição de ensino e a empresa informou que para eles não foi formalizado o Acordo de Cooperação e Termo de Compromisso de Estágio, inclusive não houve intermediação de instituição de ensino e a empresa informou que para eles não foi formalizado o Acordo de Cooperação e Termo de Compromisso de Estágio.

Os estagiários em referência foram considerados segurados obrigatórios na qualidade de segurados empregados. A bolsa educacional por eles recebida foi considerada salário de contribuição, integrando a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

O relatório informa que os estagiários contratados pela empresa em desconformidade com a Lei nº 66.494 de 07/12/1977 na matriz nos anos 2003 e 2004 foram Nilma Pereira dos Reis, Aldo Mercês Oliveira, Sidney R. C. P. Souza, Dulcinez L. Brito e Adriana dos Santos Bispo e na filial 00.628.869/0002-66, no ano de 2003, Adildes Farias de Souza e Lusimary Santana Santos. Anexa planilha demonstrativa (fls.44/45). Os valores de segurados foram aferidos utilizando as alíquotas mínimas da época sobre as bases de cálculo, não se caracterizando como apropriação indébita.

No Discriminativo Analítico de Débito —DAD, integrante do AI encontra-se demonstrados por competência e por levantamento, as bases de cálculo apuradas e as alíquotas utilizadas.

Foram feitos levantamentos para fins de separação dos fatos geradores de contribuições previdenciárias de acordo com a sua origem, possibilitando melhor visualização nos relatórios das bases de cálculo lançadas, e dos recolhimentos efetuados pelo contribuinte.

As contribuições incluídas neste lançamento foram apuradas nos seguintes levantamentos:

ALI — VL Ref. Alimentação — Neste levantamento encontram-se lançados os valores referentes a pagamento a alimentação apurados nos documentos contábeis da empresa e que não foram incluídos em GFIP.

VFP — VL Ref. A Folha de Pagamento — Neste levantamento encontram-se lançados os fatos geradores obtidos nos resumos mensais das folhas de pagamento consolidada da empresa e que não foram incluídos em GFIP.

EST — Folha de Pagamento Estagiário — Neste levantamento encontram-se lançados os fatos geradores obtidos nas folhas de pagamento de estagiários referentes à bolsa estágio, considerados como remuneração salarial e que não foram incluídos em GFIP.

Foi esclarecido que na via do AI destinada ao contribuinte não contém os TIAF, TIAD, TEAF e o REC pois estes documentos já foram entregues ao contribuinte no início, ou no decorrer da ação fiscal.

Não foi emitido Termo de Arrolamento de Bens — TAB.

A ação fiscal teve início com o Termo de Início da Ação Fiscal (TIAF) (fls. 32 e 34) com ciência em 15/05/2008.

O contribuinte foi cientificado pessoalmente do Auto de Infração (AI) sob julgamento em e apresentou impugnação em 05/09/2008 (fl. 203).

O sujeito passivo apresentou impugnação parcial, às fls. 203 a 205, alegando, em síntese:

Que foram apresentadas as GFIP retificadoras das competências 08, 09 e 10/2004, constando a remuneração de Adriana Santos Bispo no valor de R\$462,00/mês, assim como os comprovantes de recolhimentos respectivos, relativos à diferença de contribuição devida acrescida.

Que na competência 10/2004 se fez incluir, ainda, a remuneração no valor de R\$9.368,03, paga a Sr. Pedro Cunha. Em razão disso, cabe, a favor da autuada a redução da multa ex officio aplicada naquelas competências.

Que não procede a alegação da fiscalização de que não se fez incluir na GFIP relativa a competência 11/2003 o valor de R\$34,62, correspondente ao triênio pago a José Antônio C. Marino. Diz que conforme se extrai da análise da Folha de Pagamento e da GFIP relativas àquela mesma competência, aquele valor de R\$34,62 compôs a remuneração total daquele colaborador, e por consequência, a base de cálculo da contribuição previdenciária e o salário-de-contribuição declarados em GFIP, no valor total de R\$611,62 (anexa cópia da GFIP com destaques) — R\$577,00 salário + R\$34,62 triênio. Diz que deve-se ser revisto o lançamento nesse aspecto, excluindo-se do lançamento a parcela relativa a essa incidência, assim como os respectivos consectários.

Que também não procedem as alegações da fiscalização relativas ao lançamento de contribuições incidentes sobre as remunerações pagas a estagiários, os fundamentos de não estarem consentâneos os termos do estágio aos ditames da Lei nº 6.474/77. Que na verdade, no curso da fiscalização nem todos os documentos relativos aos contratos de estágio foram encontrados, de modo que restaram alguns que foram pela fiscalização descaracterizados e enquadrados como empregados segurados obrigatórios.

Afirma que tal pretensão não pode persistir à vista dos documentos que ora anexa, comprobatórios da regularidade dos contratos de estágio descaracterizados pela fiscalização, de modo que também devem ser deduzidos da parte lançada os créditos relativos à tal suposta incidência.

Alega ainda decadência quinquenal do direito de lançar os referidos créditos pretendidos, citando a Súmula Vinculante nº 008, de 20/06/2008.

Aduz que a fiscalização ultimou-se, com a lavratura do AI (instrumento que formaliza a pretensa constituição do crédito) em agosto de 2008. Que operou-se a decadência do direito de constituição dos créditos relativos às competências anteriores, de modo que não podem ser exigidos os créditos lançados relativos às competências 01 a 07/2003.

Pede seja acolhida a impugnação, para fins de deduzir dos valores lançados as parcelas já quitadas, aquelas lançadas com base em fatos nesta peça infirmados e aquelas relativas aos créditos já extintos pela decadência.

Pede que seja considerado procedente a impugnação e desconstituído o lançamento.

A DRJ julgou procedente em parte a impugnação do contribuinte, nos seguintes termos, em síntese:

* tratando-se de tributo lançado pela modalidade prevista no artigo acima transcrito e pela inexistência de outro prazo legal fixado para a homologação, considera-se homologado o pagamento e definitivamente extinto o crédito tributário com o transcurso de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, salvo se estivesse comprovada ocorrência de dolo, fraude ou simulação, fatos não configurados nos autos do presente Processo Administrativo Fiscal (PAF);

* com a ciência do lançamento tendo sido efetuada em 06/08/2008 pessoal, os créditos referentes a fatos geradores ocorridos nas competências de 01/2003 até a competência de 03/2003, e nas competências 05/2003 até a competência 07/2003 pela existência de pagamentos antecipados (com constatação nos sistema informatizados da Secretaria da Receita Federal do Brasil — RFB) e pelo transcurso do prazo de cinco anos sem pronunciamento da Fazenda Pública, estão definitivamente extintos pela homologação tácita, na forma do art. 156, e seu inciso VII, combinado com o art. 150, e seu § 4º ambos da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional (CTN);

* na competência 04/2003 não foi encontrado recolhimento, portanto esta competência está excluída da homologação tácita prevista no art. 150 § 4º do CTN;

* quanto à alegação da impugnante de que foram apresentadas as GFIP retificadoras das competências 08, 09 e 10/2004, constando a remuneração de Adriana Santos Bispo no valor de R\$462,00/mês, assim como os comprovantes de recolhimentos respectivos, relativos à diferença de contribuição devida acrescida, tal fato demonstra que a empresa reparou o equívoco. A declaração em GFIP nestas remunerações não irá interferir no processo ora em exame;

*quanto à alegação de que na competência 10/2004 se fez incluir, ainda, a remuneração no valor de R\$9.368,03, paga ao Sr. Pedro Cunha e de que em razão disso, cabe, a favor da autuada a redução da multa ex officio aplicada naquela competência tal fato não irá interferir no julgamento deste processo. O auto ora em exame refere-se a descumprimento de obrigação principal. Tal fato somente iria interferir se o auto em exame se tratasse de descumprimento de obrigação acessória. Consultamos a GFIP 10/2004 e não encontramos tal valor na remuneração paga ao Sr. Pedro Cunha;

*quanto à alegação de que o triênio pago a José Antônio C. Marino conforme se extrai da análise da Folha de Pagamento e da GFIP relativas àquela mesma competência, aquele valor de R\$34,62 compôs a remuneração daquele colaborador, e por consequência, a base de cálculo da contribuição previdenciária, consultada a GFIP referente a competência 11/2003 verificamos que tal valor não havia sido considerada na base de cálculo pela impugnante quando da entrega da GFIP antes da ação fiscal ora em exame;

*quanto à alegação de que não procedem as alegações da fiscalização relativas ao lançamento de contribuições incidentes sobre as remunerações pagas a estagiários em desacordo com a Lei nº6.474/77 não procede tal alegação. A empresa não apresentou toda a documentação referente a qualquer dos estagiários caracterizados segurados empregados, apontados pela fiscalização. Não foi apresentado qualquer comprovante de que tais segurados estariam freqüentando cursos de nível superior, profissionalizante de 2º grau, ou escola de educação especial conforme dispõe o § 1º do art. 1º da Lei nº 6494, de 07 de dezembro de 1977, em vigor à época dos fatos geradores. Constatou-se na documentação apresentada pela impugnante que na folha de pagamento referente novembro de 2003, bem como na folha de pagamento 13/2003 a empresa descontou do Sr. Aldo Mercês de Oliveira a parte do INSS referente a desconto de segurado, portanto já o tratava como empregado;

* o levantamento ALI — VL Ref. Alimentação não foi contestado e deverá ser desmembrado deste Auto de Infração.

Cientificada da decisão da DRJ, a Autuada apresentou recurso voluntário (de fls 329/336), por meio do qual apresentou os seguintes argumentos defensivos, em síntese:

(1) competências 08, 09 e 10/2004 - remuneração de ADRIANA SANTOS BISPO e de PEDRO CUNHA: conforme documentos acostados aos autos, foram pelo contribuinte apresentadas as GFIP's retificadoras das competências 08, 09 e 10/2004, constando a remuneração de ADRIANA SANTOS BISPO no valor de R\$ 462,00/mês; há, ainda, a remuneração no valor de R\$ 9.368,03 paga ao Sr. PEDRO CUNHA, assim como os comprovantes dos recolhimentos respectivos, relativos à diferença da contribuição devida acrescida. Em razão disso, cabe, em favor da Autuada/Recorrente a exclusão da multa *ex officio* aplicada em relação àquelas competências.

(2) competência 11/2003 - triênio pago a JOSÉANTÔNIO C. MARINO: não procede a alegação da fiscalização de que não se fez incluir na GFIP relativa à competência 11/2003 o valor de R\$ 34,62 correspondente ao triênio pago a José Antônio C. Marino. Conforme se extrai da análise da Folha de Pagamento e da GFIP relativas àquela mesma competência, aquele valor de R\$ 34,62 compôs a remuneração total daquele colaborador, e por consequência, a base de cálculo da contribuição previdenciária e o salário-de-contribuição declarados em GFIP, no valor total de R\$ 611,62 (vide cópia da GFIP com destaques) — R\$ 577,00 salário + R\$ 34,62 triênio. Deve, por isso, ser revisto o lançamento nesse aspecto, excluindo-se do lançamento a parcela relativa à essa incidência, assim como os respectivos consectários.

(3) Imposição relativa à remuneração paga a estagiários — ausência de exame deste fundamento pela instância *a quo* — cerceamento de defesa: em sede de defesa, sustentou-se que no curso da fiscalização nem todos os documentos relativos aos contratos de estágio foram encontrados, de modo que restaram alguns que foram pela fiscalização descaracterizados e enquadrados como empregados segurados obrigatórios. Contudo, quando da impugnação do lançamento, fez a Recorrente juntar à peça de defesa documentos comprobatórios da regularidade daqueles contratos, evidenciando, assim, não se tratar de remuneração sujeita à incidência da contribuição previdenciária. A despeito disso, a DRJ não examinou tais documentos, nem fez qualquer menção a isso no julgamento/decisão impugnado pela via do recurso voluntário.

(4) *ad argumentandum*: sobre a forma de aferição do regime sancionatório a aplicar; identificação do regime mais favorável ao contribuinte; excesso na imposição fiscal impugnada: de acordo com as previsões das leis aplicáveis (antes e depois da MPv 449/2008), pode-se sintetizar da seguinte forma:

	Regime Anterior	Regime Atual
multa de mora	24%	20%
multa pelo não cumprimento da obrigação principal	(não havia)	75%
multa pelo não cumprimento da obrigação acessória	tabela do §4º do art. 32 (com redação pela Lei 9.528/97)	R\$20,00 p/ cada grupo de 10 informações, cf. inc. I do art. 32-A.

Ocorre que, para fins de determinação de qual regime aplicar, considerou o E. Auditor Fiscal o somatório de todas as penalidades passíveis de serem aplicadas para os fatos supostamente identificados, quando, na realidade, em se tratando de penalidades distintas, e distintamente instituídas e especificadas na legislação, o cotejo a ser realizado é o de comparação, uma a uma, na forma como instituídas no regime anterior e no regime atual.

Deverá ser aplicada, em última hipótese, a multa de mora de 20%, excluindo-se qualquer imposição de multa de ofício — se admitida a sua cumulação com aquela — porque somente passível de ser cobrada em relação a fatos geradores ocorridos a partir da vigência da MPv n° 449/2008, antes da qual não havia qualquer previsão de imposição de penalidade de tal natureza.

(5) *ad argumentandum*: multa de mora e multa de ofício . cumulação. impossibilidade: analisando a autuação, percebe-se que houve, ainda que em relação a apenas algumas competências, a cumulação da multa de mora com a multa por infração (multa de ofício), o que representa, mesmo numa análise mais superficial, ilegalidade a macular a autuação em apreço.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Gregório Rechmann Junior - Relator

O recurso é tempestivo. Entretanto, dele conheço parcialmente em face da existência de teses defensivas apenas em grau recursal, conforme abaixo demonstrado.

Da Multa de Mora e Multa de Ofício. Cumulação. Impossibilidade.

Por meio do Item 05 da sua peça recursal, aduz o Recorrente que *analisando a autuação em comento, percebe-se que houve, ainda que em relação a apenas algumas competências, a cumulação da multa de mora com a multa por infração (multa de ofício), o que representa, mesmo numa análise mais superficial, ilegalidade a macular a autuação em apreço.*

Ocorre que, cotejando o recurso voluntário com a impugnação apresentada, verifica-se que tal linha de defesa foi deduzida apenas em grau recursal.

De fato, conforme se extrai do relatório supra, na primeira defesa apresentada, os argumentos defensivos do contribuinte consistiram, em síntese:

- Decadência do direito de o Fisco lançar os créditos relativos às competências 01 a 07/2003;
- Que foram apresentadas as GFIP retificadoras das competências 08, 09 e 10/2004, constando a remuneração de Adriana Santos Bispo. Que na competência 10/2004 se fez incluir, ainda, a remuneração no valor de R\$9.368,03, paga a Sr. Pedro Cunha;
- Que não procede a alegação da fiscalização de que não se fez incluir na GFIP relativa a competência 11/2003 o valor de R\$34,62, correspondente ao triênio pago a José Antônio C. Marino;
- Que também não procedem as alegações da fiscalização relativas ao lançamento de contribuições incidentes sobre as remunerações pagas a estagiários.

Como se vê, nada foi dito em relação à cumulação da multa de mora com a multa de infração, o que implica no não conhecimento do recurso neste particular.

Ademais, não fosse isso o suficiente para se chegar a tal conclusão – não conhecimento do recurso voluntário – verifica-se que, no caso concreto, não houve aplicação de multa de mora cumulada com multa de ofício.

De fato, analisando-se o Auto de Infração (fls. 02), o Discriminativo Sintético de Débito (DSD) (fls. 15/18), o Discriminativo Sintético por Estabelecimento (DSE) (fls. 19/21) e os Fundamentos Legais do Débito (fls. 28/29), verifica-se que foi aplicada pela fiscalização multa de mora no percentual de 30%, prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876, de 26.11.99.

Assim, também por este fundamento – ausência de aplicação, no caso em análise, de multa de mora cumulada com multa de ofício – conclui-se pelo não conhecimento do recurso voluntário neste ponto específico.

Das competências 08, 09 e 10/2004 - remuneração de ADRIANA SANTOS BISPO e de PEDRO CUNHA

Neste ponto, aduz a fiscalização que a Autuada *não considerou o valor do salário de Adriana dos Santos Bispo constante nas folhas de pagamento também da matriz nas competências 08, 09 e 10/2004 (R\$462,00). Além disso, a empresa não considerou o valor das parcelas remuneratórias referente à rescisão de contrato de Pedro Roberto Ferreira da Cunha, constantes na folha de pagamento da matriz, na competência 10/2004 (R\$9.368,03) para o cálculo do valor do salário de contribuição para a previdência social.*

Em sua defesa, a Autuada informou que apresentou GFIPs retificadoras, pelo que, *em razão disso, cabe, em favor da Autuada, a redução da multa ex ofício aplicada naquelas competências.*

A DRJ, neste particular, *concluiu que a declaração em GFIP nestas remunerações não irá interferir no processo ora em exame.*

Ocorre que, tendo o contribuinte retificado as GFIPs referentes aos meses de agosto, setembro e outubro de 2004, e recolhido, com os devidos acréscimos legais, as diferenças das contribuições previdenciárias apuradas em razão dessas retificações, conforme se infere dos documentos acostados às fls. 257/271 (referente à competência de 08/2004), fls. 27 a 286 (referente à competência de 09/2004) e fls. 287 a 301 (referente à competência de 10/2004), impõe-se o reconhecimento da quitação dos referidos débitos, inexistindo nos autos, até o presente momento, um extrato analítico do débito lançado, evidenciando o recolhimento de tais importâncias.

No que tange à redução / exclusão da multa aplicada naquelas competências em razão da apresentação das GFIPs retificadoras, trata-se de matéria afeta ao lançamento que tem por objeto o descumprimento de obrigação acessória, pelo que não se conhece do recurso voluntário neste ponto.

Da competência 11/2003 - triênio pago a JOSÉANTÔNIO C. MARINO

Neste ponto, a fiscalização sinalizou que *a empresa na competência 11/2003 deixou de incluir na base de cálculo para o cálculo do valor da contribuição previdenciária o valor de R\$ 34,62 constante na folha de pagamento da matriz referente a pagamento de triênio a José Antônio C. Marino.*

Em contrapartida, sustentou o Recorrente que *não procede a alegação da fiscalização de que não se fez incluir na GFIP relativa à competência 11/2003 o valor de R\$ 34,62 correspondente ao triênio pago a José Antônio C. Marino. Conforme se extrai da análise da Folha de Pagamento e da GFIP relativas àquela mesma competência, aquele valor de R\$ 34,62 compôs a remuneração total daquele colaborador, e por consequência, a base de cálculo da contribuição previdenciária e o salário-de-contribuição declarados em GFIP, no valor total de R\$ 611,62 (vide cópia da GFIP com destaques) — R\$ 577,00 salário + R\$ 34,62 triênio. Deve, por isso, ser revisto o lançamento nesse aspecto, excluindo-se do lançamento a parcela relativa à essa incidência, assim como os respectivos consectários.*

A DRJ, neste particular, concluiu que *consultada a GFIP referente a competência 11/2003 verificamos que tal valor não havia sido considerada na base de cálculo pela impugnante quando da entrega da GFIP antes da ação fiscal ora em exame.*

Entretanto, os documentos apresentados pelo contribuinte ainda no curso da fiscalização e reapresentados por ocasião da impugnação, conduzem a entendimento diverso daquele alcançado pelo órgão julgador de primeira instância.

Vejamos:

- Às fls. 163, consta Comprovante de Recolhimento / Declaração referente à GFIP de novembro/2003, no valor total a recolher de R\$ 1.227,98, com chancela da instituição bancária atestando o pagamento na data de 04/12/2003:

REMUNERACAO FGTS			
REMUNERACAO CAT 1, 2, 3, 5 e 6	14.447,40	DEPOSITO +	
REMUNERACAO CAT 4 e 7	0,00	CONTRIB. SOCIAL	1.227,98
REMUNERACAO INSS			
MENSAL	10.523,95		
13º SALARIO	0,00	JAM	0,00
DECLARACAO PARA O INSS			
CONTRIB. DESC. EMPREGADO :	707,48	MULTA	0,00
RETRIB. CONTRIB. DESC. EMP. :	707,48		
VALOR DEVIDO PREV SOCIAL :	3.565,72		
RETIFICACAO VALOR DEV. PREV. SOC. :	3.565,72	TOTAL A RECOLHER	1.227,98

Moisés Fernandes Filho
Auditor - Fiscal de Trabalho
CPF n.º 013110
04 MAR 2003

ASSINATURA
VALOR FORTA A RECOLHER ATÉ O DIA 07/12/2003

856500000125 | 279801070319 | 207443115408 | 062886900018

AUTENTICACAO MECANICA



Documento de 201 página(s) autenticado digitalmente. Pode ser consultado no eBB-29670269-04122003
sítio de localização EP09.0718.23023.M7K2. 1.227,98RC16425

CONFERE COM O ORIGINAL

- Às fls. 164, Relação dos Trabalhadores Constantes do Arquivo SEFIP (página 01), constando o Sr. José Antonio Carvalho Marino, com remuneração no valor de R\$ 611,62, bem como totais ao final da página:

CAIXA ECONÔMICA FEDERAL
INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO SOCIAL - INSS
MINISTERIO DO TRABALHO E EMPREGO - MTE
SEFIP 5.00 (14/09/2001) TABELAS 10.0 (05/06/2001)

EMISSAO: 04/12/2003
HORA: 09:40:39
PAGINA: 000001

RELACAO DOS TRABALHADORES CONSTANTES DO ARQUIVO SEFIP
856500000125 279801070319 207443115408 062886900018
CNPJ/CEI: 00.628.869/0001-85
OUTRAS ENT.: 0115 SIMPLES: 1 ALIQ. SAT: 2,0
CNPJ/CEI:

RAZAO SOCIAL: SOCIELA
COMP.: 11/2003 COD.REC.: 115 COD.PGTO.GPS: 2100 FPAS: 515
TOMADOR DE SERVICO/OBRA CONST CIVIL:

NOME TRABALHADOR	REM. 5/13o SAL	REM. 13o SAL	BASE CAL 13	FIS/PASEP/CI SAL PREV SOC	CONTR DESC EMP	ADMISAO	CAT	OCCOR.	DATA MOVIMENTACAO	DEPOSITO	COD. MOV JAM
ADRIANA NASCIMENTO DE SANTANA	288,00	48,00	126.40613.06-7	0,00	16/09/2003	01				26,88	0,00
ALDO MERCES OLIVEIRA	471,00	78,50	128.05596.07-4	0,00	01/09/2003	01				43,96	0,00
ALEX SOUZA MAGALHAES	824,00	412,00	124.49472.92-6	0,00	19/06/2000	01				98,88	0,00
CRISTIANO SILVA SAUTOS	350,00	72,90	200.24130.45-5	0,00	01/08/2003	01				33,83	0,00
EDNEUSA ALVES TESSMANN	490,00	275,00	108.38445.84-2	0,00	12/02/2003	01				70,00	0,00
FRANCISCO PEREIRA FONSECA	485,13	0,00	102.23653.11-1	0,00	01/08/2000	01				38,81	0,00
GABRIELLE ARANI ALVES TESSMANN	350,00	58,32	126.95208.04-0	0,00	01/09/2003	01				32,66	0,00
JACI GLADYS SILVA	300,00	87,50	200.25321.13-6	0,00	12/06/2001	01				31,00	0,00
JOEL TORRES DIAS	300,00	50,00	200.28287.67-8	0,00	01/09/2003	01				28,00	0,00
JOSE ANTONIO CARVALHO MARINO	611,62	305,81	126.08273.04-3	0,00	01/06/1996	01				23,38	0,00
MARIA LUIZA FIGUEREDO DA SILVA	288,00	84,00	103.22653.13-1	0,00	09/06/2003	01				29,76	0,00
PEDRO ROBERTO FERREIRA DA CUNHA	4.526,20	2.263,10	107.99286.12-7	0,00	01/04/1996	01				543,13	0,00
RICARDO LUIS SOUZA CERQUEIRA	1.130,00	188,32	124.21466.63-8	0,00	01/09/2003	01				105,46	0,00
TOTAIS DA PAGINA	10.523,95	3.923,45		0,00	707,48				1.155,75		0,00

Obs.: o valor de R\$ 611,62 referente ao Sr. José Antônio corresponde ao somatório dos montantes de R\$ 577,00 (salário) e de R\$ 34,62 (triênio), conforme evidencia a Folha de Pagamento de novembro/2003 acostada às fls. 141:

11	JOSE ANTONIO C. MARINO	577,00	34,62	611,62
----	------------------------	--------	-------	--------

- Às fls. 166 Relação dos Trabalhadores Constantes do Arquivo SEFIP (página 02), constando Resumo do Fechamento, com total a recolher no valor de R\$ 1.277,98, montante efetivamente recolhido pelo contribuinte:

CAIXA ECONÔMICA FEDERAL
INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO SOCIAL - INSS
MINISTERIO DO TRABALHO E EMPREGO - MTE
SEFIP 5.00 (14/09/2001) TABELAS 10.0 (05/06/2001)

EMISSAO: 04/12/2003
HORA: 09:40:39
PAGINA: 000002

RELACAO DOS TRABALHADORES CONSTANTES DO ARQUIVO SEFIP
RESUMO DO FECHAMENTO - EMPRESA 856500000125 279801070319 207443115408 062886900018

RAZAO SOCIAL: SOCIELA
COMP.: 11/2003 COD.REC.: 115 COD.PGTO.GPS: 2100 FPAS: 515
TOMADOR DE SERVICO/OBRA CONST CIVIL:

CNPJ/CEI: 00.628.869/0001-85
OUTRAS ENT.: 0115 SIMPLES: 1 ALIQ. SAT: 2,0
CNPJ/CEI:

LOGRADOURO: RUA DOS ALGIBEDES 6 6 ANDAR UF: BA CEP: 40015-060 BAIRRO: COMERCIO CNAS: 9199500
CIDADE: SALVADOR

CAT	QUANT	REMUNERACAO SEM 13o	REMUNERACAO 13o	BASE CAL PREV SOC	BASE CAL 13o PREV SOC
01	13	10.523,95	3.923,45	10.523,95	0,00
TOTAIS:	13	10.523,95	3.923,45	10.523,95	0,00

VALORES DA GFIP

DEPOSITO FGTS	JAM	MULTA FGTS	CONTRIB. SOCIAL	MULTA CONTRIB. SOCIAL	TOTAL RECOLHER
1.155,75	0,00	0,00	72,23	0,00	1.227,98

Neste contexto, da análise dos documentos apresentados pelo contribuinte, verifica-se que, de fato, o valor de R\$ 34,62 compôs a remuneração total daquele colaborador, e por consequência, a base de cálculo da contribuição previdenciária e o salário-de-contribuição declarados em GFIP, no valor total de R\$ 611,62 (R\$ 577,00 - salário + R\$ 34,62 – triênio), impondo-se a reforma da decisão da DRJ neste ponto.

Da imposição relativa à remuneração paga a estagiários — ausência de exame deste fundamento pela instância *a quo* — cerceamento de defesa

No Relatório Fiscal (parágrafo 3.4, fls. 40), informou a fiscalização que se verificou que alguns dos estagiários que se encontravam prestando serviço na empresa foram contratados pela mesma em desconformidade com a Lei nº. 6.494 de 07/12/1977. Nestes casos não foram cumpridos os requisitos para a realização do estágio, inclusive **não houve intermediação de instituição de ensino e a empresa informou que para eles não foi formalizado o Acordo de Cooperação e Termo de Compromisso de Estágio**. Os estagiários em referência são, portanto, segurados obrigatórios na qualidade de segurados empregados e, assim, a bolsa de complementação educacional por eles recebida foi considerada salário de contribuição, integrando a base de cálculo das contribuições previdenciárias. Os estagiários contratados pela empresa em desconformidade com a Lei nº. 6.494 de 07/12/1977 na matriz nos anos de 2003 e 2004 foram Nilma Pereira dos Reis, Aldo Mercês Oliveira, Sidney R. C. P. Souza, Dulcinez L. Brito e Adriana dos Santos Bispo e na filial 00.628.869/0002-66, no ano de 2003, Adildes Farias de Souza e Lusimary Santana Santos.

A defesa do contribuinte, neste ponto, sinalizou que *não procedem as alegações da fiscalização relativas ao lançamento de contribuições incidentes sobre as remunerações pagas a estagiários, ao fundamentos de não estarem consentâneos os termos do estágio aos ditames da Lei nº 6.474/77. Na verdade, no curso da fiscalização netas todos os documentos relativos aos contratos de estágio foram encontrados, de modo que restaram alguns que foram pela fiscalização descaracterizados e enquadrados como empregados segurados obrigatórios.*

A DRJ, ao contrário do quanto aduzido no recurso voluntário, no sentido de que não houve exame, pelo órgão julgador de piso, dos documentos apresentados, nem que este teria feito qualquer menção a isso no julgamento, expressamente concluiu que:

- ✓ Quanto à alegação de que não procedem as alegações da fiscalização relativas ao lançamento de contribuições incidentes sobre as remunerações pagas a estagiários em desacordo com a Lei nº 6.474/77 não procede tal alegação;
- ✓ A empresa não apresentou toda a documentação referente a qualquer dos estagiários caracterizados segurados empregados, apontados pela fiscalização;
- ✓ Não foi apresentado qualquer comprovante de que tais segurados estariam frequentando cursos de nível superior, profissionalizante de 2º grau, ou escola de educação especial conforme dispõe o § 1º do art. 1º da Lei nº 6494, de 07 de dezembro de 1977, em vigor à época dos fatos geradores;

- ✓ Constatamos ainda na documentação apresentada pela impugnante que na folha de pagamento referente novembro de 2003, bem como na folha de pagamento 13/2003 a empresa descontou do Sr. Aldo Mercês de Oliveira a parte do INSS referente a desconto de segurado, portanto já o tratava como empregado.

Registre-se, pela sua importância, que os documentos apresentados pelo contribuinte junto com a impugnação referem-se a 02 (dois) dos 07 (sete) estagiários listados pela fiscalização, a saber: Sidney R. C. P. Souza e Dulcinez L. Brito e, de fato, tal como atestado pela DRJ, não comprovam que as remunerações pagas aos referidos estagiários estavam de acordo com a Lei nº 6.474/77.

Registre-se, ainda, que, o lançamento referente aos estagiários Sidney R. C. P. Souza e Dulcinez L. Brito abrange o período compreendido entre 01 a 05/2003, pelo que, tendo a DRJ reconhecido a decadência do período de janeiro a julho de 2003, com exceção da competência de abril/2003, tem-se que o lançamento, neste particular, remanesce apenas em relação ao referido mês de 04/2003.

Sobre a forma de aferição do regime sancionatório a aplicar; identificação do regime mais favorável ao contribuinte

Conforme evidenciado no relatório, o contribuinte, por meio do seu recurso voluntário, pugnou pela aplicação da multa de mora no percentual de 20%, em face da alteração legislativa promovida pela MP 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009.

Como já exposto linhas acima, no caso em análise, foi aplicada pela fiscalização multa de mora no percentual de 30%, prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876, de 26.11.99, *in verbis*:

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) quatro por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação;*
- b) sete por cento, no mês seguinte;*
- c) dez por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação;*
- 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) doze por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação;*
- b) quinze por cento, após o 15º dia do recebimento da notificação;*
- c) vinte por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS;*
- d) vinte e cinco por cento, após o 15º dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa;*
- 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) trinta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento;

b) trinta e cinco por cento, se houve parcelamento;

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

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).

Ocorre que, com a edição da MP 449/2008, posteriormente convertida na Lei 11.941/2009, o susodito art. 35 passou a ter a seguinte redação:

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).

O art. 61 da Lei nº 9.430/96, por seu turno, estabelece que *os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso, limitado a vinte por cento (§ 2º).*

Pois bem! Como cediço, nos termos do art. 106, II, “c” do CTN, a lei aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Sobre o tema, a CSRF, por meio do Acórdão 9202-006.915, de 19/04/2018, proferido no julgamento do processo 19647.007683/2007-33, paradigma julgado na sistemática dos recursos repetitivos, manifestou-se nos termos do voto abaixo transcrito, o qual passa a integrar o presente voto:

De início, cumpre registrar que a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), de forma unânime pacificou o entendimento de que na aferição acerca da aplicabilidade da retroatividade benigna, não basta a verificação da denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre dispositivos, percentuais e limites. É necessário, basicamente, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta. Assim, a multa de mora prevista no art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, não é aplicável quando realizado o lançamento de ofício, conforme consta do Acórdão nº 9202-004.262 (Sessão de 23 de junho de 2016), cuja ementa transcreve-se:

AUTO DE INFRAÇÃO - OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - MULTA - APLICAÇÃO NOS LIMITES DA LEI 8.212/91 C/C LEI 11.941/08 - APLICAÇÃO DA MULTA MAIS FAVORÁVEL - RETROATIVIDADE BENIGNA NATUREZA DA MULTA APLICADA.

A multa nos casos em que há lançamento de obrigação principal lavrados após a MP 449/2008, convertida na lei 11.941/2009, mesmo que referente a fatos geradores anteriores a publicação da referida lei, é de ofício.

AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL E ACESSÓRIA - COMPARATIVO DE MULTAS - APLICAÇÃO DE PENALIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Na aferição acerca da aplicabilidade da retroatividade benigna, não basta a verificação da denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre percentuais e limites. É necessário, basicamente, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta. Se as multas por descumprimento de obrigações acessória e principal foram exigidas em procedimentos de ofício, ainda que em separado, incabível a aplicação retroativa do art. 32-A, da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, eis que esta última estabeleceu, em seu art. 35-A, penalidade única combinando as duas condutas.

A legislação vigente anteriormente à Medida Provisória nº 449, de 2008, determinava, para a situação em que ocorresse (a) recolhimento insuficiente do tributo e (b) falta de declaração da verba tributável em GFIP, a constituição do crédito tributário de ofício, acrescido das multas previstas nos arts. 35, II, e 32, § 5º, ambos da Lei nº 8.212, de 1991, respectivamente. Posteriormente, foi determinada, para essa mesma situação (falta de pagamento e de declaração), apenas a aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, que faz remissão ao art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Portanto, para aplicação da retroatividade benigna, resta necessário comparar (a) o somatório das multas previstas nos arts. 35, II, e 32, § 5º, ambos da Lei nº 8.212, de 1991, e (b) a multa prevista no art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991.

A comparação de que trata o item anterior tem por fim a aplicação da retroatividade benigna prevista no art. 106 do CTN e, caso necessário, a retificação dos valores no sistema de cobrança, a fim de que, em cada competência, o valor da multa aplicada no AIOA somado com a multa aplicada na NFLD/AIOP não exceda o percentual de 75%.

Prosseguindo na análise do tema, também é entendimento pacífico deste Colegiado que na hipótese de lançamento apenas de obrigação principal, a retroatividade benigna será aplicada se, na liquidação do acórdão, a penalidade anterior à vigência da MP 449, de 2008, ultrapassar a multa do art. 35-A da Lei nº 8.212/91, correspondente aos 75% previstos no art. 44 da Lei nº 9.430/96. 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 MP 449 (convertida na Lei 11.941, de 2009), tenham sido aplicadas isoladamente - descumprimento de obrigação acessória 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, bem assim no caso de competências em que o lançamento da obrigação principal tenha sido atingida pela decadência. Neste sentido, transcreve-se excerto do voto unânime proferido no Acórdão nº 9202-004.499:

Até a edição da MP 449/2008, quando realizado um procedimento fiscal, em que se constatava a existência de débitos previdenciários, lavrava-se em relação ao montante da contribuição devida, notificação fiscal de lançamento de débito - NFLD. Caso constatado que, além do montante devido, descumprira o contribuinte obrigação acessória, ou seja, obrigação de fazer, como no caso de omissão em GFIP (que tem correlação direta com o fato gerador), a empresa era autuada também por descumprimento de obrigação acessória.

Nessa época os dispositivos legais aplicáveis eram multa - art. 35 para a NFLD (24%, que sofria acréscimos dependendo da fase processual do débito) e art. 32 (100% da contribuição devida em caso de omissões de fatos geradores em GFIP) para o Auto de infração de obrigação acessória.

Contudo, a MP 449/2008, convertida na lei 11.941/2009, inseriu o art. 32-A, o qual dispõe o 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:

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.

§ 1º *Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso II do caput deste artigo, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo fixado para entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não-apresentação, a data da lavratura do auto de infração ou da notificação de lançamento.*

§ 2º *Observado o disposto no § 3º deste artigo, as multas serão reduzidas:*

I – à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou

II – a 75% (setenta e cinco por cento), se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação.

§ 3º *A multa mínima a ser aplicada será de:*

I – R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e

II – R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos.”

Entretanto, a MP 449, Lei 11.941/2009, também acrescentou o art. 35-A que dispõe o seguinte,

“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.”

O inciso I do art. 44 da Lei 9.430/96, por sua vez, dispõe o seguinte:

“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 “

Com a alteração acima, em caso de atraso, cujo recolhimento não ocorrer de forma espontânea pelo contribuinte, levando ao lançamento de ofício, a multa a ser aplicada passa a ser a estabelecida no dispositivo acima citado, ou seja, em havendo lançamento da obrigação principal (a antiga NFLD), aplica-se multa de ofício no patamar de 75%. Essa conclusão leva-nos ao raciocínio que a natureza da multa, sempre que existe lançamento, refere-se a multa de ofício e não a multa de mora referida no antigo art. 35 da lei 8212/91.

Contudo, mesmo que consideremos que a natureza da multa é de "multa de ofício" não podemos isoladamente aplicar 75% para as Notificações Fiscais - NFLD ou Autos de Infração de Obrigação Principal - AIOP, pois estaríamos na verdade retroagindo para agravar a penalidade aplicada.

Por outro lado, com base nas alterações legislativas não mais caberia, nos patamares anteriormente existentes, aplicação de NFLD + AIOA (Auto de Infração de Obrigação Acessória) cumulativamente, pois em existindo lançamento de ofício a multa passa a ser exclusivamente de 75%.

Tendo identificado que a natureza da multa, sempre que há lançamento, é de multa de ofício, considerando o princípio da retroatividade benigna previsto no art. 106, inciso II, alínea "c", do Código Tributário Nacional, há que se verificar a situação mais favorável ao sujeito passivo, face às alterações trazidas.

No presente caso, foi lavrado AIOA julgada, e alvo do presente recurso especial, prevaleceu o valor de multa aplicado nos moldes do art. 32-A.

No caso da ausência de informação em GFIP, conforme descrito no relatório a multa aplicada ocorreu nos termos do art. 32, inciso IV, § 5º, da Lei nº 8.212/1991 também revogado, o qual previa uma multa no valor de 100% (cem por cento) da contribuição não declarada, limitada aos limites previstos no § 4º do mesmo artigo.

Face essas considerações para efeitos da apuração da situação mais favorável, entendo que há que se observar qual das seguintes situações resulta mais favorável ao contribuinte:

- Norma anterior, pela soma da multa aplicada nos moldes do art. 35, inciso II com a multa prevista no art. 32, inciso IV, § 5º, observada a limitação imposta pelo § 4º do mesmo artigo, ou*
- Norma atual, pela aplicação da multa de setenta e cinco por cento sobre os valores não declarados, sem qualquer limitação, excluído o valor de multa mantido na notificação.*

Levando em consideração a legislação mais benéfica ao contribuinte, conforme dispõe o art. 106 do Código Tributário Nacional (CTN), o órgão responsável pela execução do acórdão deve, quando do trânsito em julgado administrativo, efetuar o cálculo da multa, em cada competência, somando o valor da multa aplicada no AI de obrigação acessória com a multa aplicada na NFLD/AIOP, que não pode exceder o percentual de 75%, previsto no art. 44, I da Lei nº 9.430/1996. Da mesma forma, no lançamento apenas de obrigação principal o valor das multa de ofício não pode exceder 75%. No AI de obrigação acessória, isoladamente, o percentual não pode exceder as penalidades previstas no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991.

Observe-se que, no caso de competências em que a obrigação principal tenha sido atingida pela decadência (pela antecipação do pagamento nos termos do art. 150, § 4º, do CTN), subsiste a obrigação acessória, isoladamente, relativa às mesmas competências, não atingidas pela decadência posto que regidas pelo art. 173, I, do CTN, e que, portanto, deve ter sua penalidade limitada ao valor previsto no artigo 32-A da Lei nº 8.212, de 1991.

Cumpre ressaltar que o entendimento acima está em consonância com o que dispõe a Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, alterada pela Instrução Normativa RFB nº 1.027 em 22/04/2010, e no mesmo diapasão do que estabelece a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009, que contempla tanto os lançamentos de obrigação principal quanto de obrigação acessória, em conjunto ou isoladamente.

Neste passo, para os fatos geradores ocorridos até 03/12/2008, a autoridade responsável pela execução do acórdão, quando do trânsito em julgado administrativo, deverá observar a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009 - que se reporta à aplicação do princípio da retroatividade benigna previsto no artigo 106, inciso II, alínea "c", do CTN, em face das penalidades aplicadas às contribuições previdenciárias nos lançamentos de obrigação principal e de obrigação acessória, em conjunto ou isoladamente, previstas na Lei nº 8.212/1991, com as alterações promovidas pela MP 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009. De fato, as disposições da referida Portaria, a seguir transcritas, estão em consonância com a jurisprudência unânime desta 2ª Turma da CSRF sobre o tema:

Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009

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).

§ 2º A análise a que se refere o caput dar-se-á por competência.

§ 3º A aplicação da penalidade mais benéfica na forma deste artigo dar-se-á:

I - mediante requerimento do sujeito passivo, dirigido à autoridade administrativa competente, informando e comprovando que se subsume à mencionada hipótese; ou

II - de ofício, quando verificada pela autoridade administrativa a possibilidade de aplicação.

§ 4º Se o processo encontrar-se em trâmite no contencioso administrativo de primeira instância, a autoridade julgadora

fará constar de sua decisão que a análise do valor das multas para verificação e aplicação daquela que for mais benéfica, se cabível, será realizada no momento do pagamento ou do parcelamento.

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.

Art. 4º O valor das multas aplicadas, na forma do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, sobre as contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, deverá ser comparado com o valor das multa de ofício previsto no art. 35-A daquela Lei, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009, e, caso resulte mais benéfico ao sujeito passivo, será reduzido àquele patamar.

Art. 5º Na hipótese de ter havido lançamento de ofício relativo a contribuições declaradas na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP), a multa aplicada limitar-se-á àquele prevista no art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.

Assim, nos termos do voto da CSRF em destaque, voto no sentido de determinar que a multa seja aplicada nos termos em que fixado pela Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009.

Conclusão

Face ao exposto, voto por:

(i) NÃO CONHECER o recurso voluntário em relação à matéria “Da Multa de Mora e Multa de Ofício. Cumulação”;

(ii) na parte conhecida, DAR PARCIAL PROVIMENTO para excluir da autuação o valor de R\$ 34,62, referente ao triênio pago a JOSÉANTÔNIO C. MARINO; e

(iii) determinar que a multa seja aplicada nos termos em que fixado pela Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009.

É como voto.

(assinado digitalmente)
Gregório Rechmann Junior