



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16327.720025/2018-18
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9202-009.625 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 27 de julho de 2021
Recorrente BANCO SAFRA S A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013

MULTA DE OFÍCIO. LANÇAMENTO PARA PREVENIR A DECADÊNCIA. DESCABIMENTO. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE. FAP.

Não cabe aplicação de multa de ofício nos lançamentos para prevenir a decadência em face de suspensão da exigibilidade do crédito tributário decorrente de recurso em processo de contestação do FAP em que se contesta o índice majorado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho, Maurício Nogueira Righetti e Maria Helena Cotta Cardozo, que lhe negaram provimento.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Marcelo Milton da Silva Risso – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mario Pereira de Pinho Filho, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Joao Victor Ribeiro Aldinucci, Mauricio Nogueira Righetti, Marcelo Milton da Silva Risso, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim (suplente convocado), Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em exercício). Ausente a conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, substituída pelo conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim.

Relatório

01 – Trata-se de Recurso Especial interposto pelo Contribuinte (e-fls. 914/935) em face do V. Acórdão de nº 2201-005.543 (e-fls. 895/905) da Colenda 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara dessa Seção, que julgou em sessão de 08 de outubro de 2019 o recurso voluntário do contribuinte que discutia o lançamento correspondente a contribuição previdenciária destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais de trabalho – RAT.

02 - De acordo com o Relatório Fiscal (e-fls 483/503), o montante exigido corresponde à diferença da contribuição ao RAT ajustado pelo Fator Acidentário de Prevenção - FAP, acrescida de juros de mora e multa de ofício (75%), relativa ao período de janeiro a dezembro de 2013, incluindo o 13.º salário. Informa ainda o Relatório Fiscal que a autuada, cuja atividade econômica é o setor de bancos múltiplos com carteira comercial, enquadra-se na Classificação Nacional de Atividades Econômicas - CNAE 64.22-1-00, com alíquota básica de RAT definida em 3%. Para o exercício de 2013, o FAP a ela atribuído foi de 1,3954, passando seu RAT ajustado para 4,1862%, sendo que tal acréscimo foi contestado por meio de processo administrativo instaurado via Formulário de Contestação *On Line* do FAP em 29/11/2012.

03 - Esclarece ainda o Relatório Fiscal que, em consulta ao SISCOL – Sistema de Cadastramento *On Line* da Receita Federal do Brasil, verificou-se que, em 1ª Instância, perdurou o efeito suspensivo de 01/01/2013 a 10/08/2016 e que, em 2ª Instância, o efeito suspensivo teve início em 10/08/2016, perdurando até a data da consulta realizada (16/01/2018). Independentemente da suspensão da exigibilidade do crédito tributário, foi aplicada multa de ofício de 75%, tendo em vista que o art. 63 da Lei nº 9.430/96 determina que não caberá lançamento da referida multa quando a exigibilidade houver sido suspensa pela concessão de medida liminar em mandado de segurança ou pela concessão de medida liminar ou de tutela antecipada em outras espécies de ação judicial, aplicando-se, para os demais casos, o disposto no art. 44 da citada Lei nº 9.430/96, ou seja, a aplicação de multa de ofício de 75%.

04 – A ementa do Acórdão recorrido está assim transcrita e registrada, *verbis*:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013

MULTA DE OFÍCIO. LANÇAMENTO PARA PREVENIR A DECADÊNCIA. CABIMENTO.

É legítimo o lançamento de crédito tributário com exigibilidade suspensa objetivando prevenir a decadência.

É cabível a aplicação da multa de ofício

CONTESTAÇÃO DO FAP. EFEITO SUSPENSIVO. MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO. LANÇAMENTO PARA PREVENIR A DECADÊNCIA

O processo administrativo visando a contestação do FAP tem efeito suspensivo, porém sem se enquadrar na situação de descabimento da multa de ofício.

MULTA DE OFÍCIO. VINCULAÇÃO ADMINISTRATIVA.

A atividade administrativa tributada é plenamente vinculada, devendo ser aplicada a legislação que determina e estabelece parâmetros para a multa de ofício, na estrita observância do art. 142. § Único do CTN.

A decisão foi registrada nos seguintes termos:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.”

05 - O contribuinte foi cientificado da decisão recorrida em 04/12/2019 (Ciência Eletrônica por Decurso de Prazo às e-fls. 910), e interpôs, em 19/12/2019 (Termo de Solicitação de Juntada às e-fls. 912), tempestivamente, o Recurso Especial.

06 – De acordo com o despacho de admissibilidade de e-fls. 1003/1012 de 23/03/2020 foi negado seguimento ao recurso especial do contribuinte para tratar da seguinte matéria: **(a) inaplicabilidade da multa de ofício em face de lançamento efetuado para prevenir a decadência; e b) aplicação do art. 112 do CTN.**

07 – Houve interposição de Agravo às e-fls. 1.020/1.032 que após despacho em agravo de e-fls. 1.036/1.041 teve seu seguimento para a matéria relativa a: **a) inaplicabilidade da multa de ofício em face de lançamento efetuado para prevenir a decadência**, sendo que em suas razões alega em síntese o seguinte:

a) Prevista no inciso I do art. 44 da Lei 9.430/96, a multa de 75% que se pretende aplicar, trata-se de multa punitiva, podendo ser imposta apenas em razão da ocorrência de um ilícito. Ocorre que, no presente caso, inexistente ilícito, vez que a exigibilidade do tributo lançado estava suspensa, nos termos do §3º e caput do artigo 202-B do Decreto nº. 3.048/99, por apresentação de contestação/recurso perante o Ministério da Previdência Social.

b) a situação da Recorrente está em perfeita congruência com a inteligência desse dispositivo;

c) a possibilidade de se contestar o índice FAP via recurso administrativo só foi incluída no ordenamento jurídico pelo Decreto nº 7.126, de 2010 que alterou o Decreto nº. 3.048/99, ou seja, anos após a edição da MP 2.158-35/01 e da Lei 9.430/96; e via de regra quando há processo administrativo tributário para discutir a exigência do tributo é porque ele já foi lançado pela autoridade fiscal, de forma que o legislador à época da edição da MP 2.158-35/01, que deu nova redação ao art. 63 da Lei 9.430/96, não tinha meios de vislumbrar a presente situação (lançamento para prevenir decadência de crédito tributário com exigibilidade suspensa por força de recurso administrativo - hipótese do inciso III do art. 151 do CTN).

d) Com efeito, admitir-se o cabimento da multa de 75% nestas circunstâncias implicaria manifesta violação aos princípios da boa-fé da Administração, da moralidade pública e da razoabilidade/proporcionalidade (arts. 2º caput e inciso IV da Lei nº. 9.784/94).

08 –Por sua vez a Fazenda Nacional foi intimada conforme despacho de encaminhamento às e-fls. 1.042 de 28/05/2020 e apresentou contrarrazões às e-fls. 1.043/1.047 em 01/06/2020 alegando em síntese:

a) o processo administrativo relativo à contestação do FAP possui efeito suspensivo, mas não se enquadra na situação de não cabimento da multa de ofício, uma vez que não foi objeto de concessão de medida liminar em mandado de segurança, ou pela concessão de medida liminar ou de tutela antecipada em outras espécies de ação judicial, razão pela qual, corretamente, a autuação aplicou a multa de ofício prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/96.

b) Importante pontuar que quanto à legitimidade do lançamento, tem-se que se é certo que o lançamento formaliza o crédito tributário, tornando-o exigível, não menos correto é que a suspensão da exigibilidade, por força do artigo 151 do CTN, impede apenas a prática de atos coercitivos, como, por exemplo, a promoção da execução judicial.

c) Assim sendo, não há que se falar em nulidade ou desvio de finalidade do lançamento preventivo da decadência, quando tal figura foi expressamente acolhida no ordenamento pátrio, nos artigos 61 a 63 da Lei 9.430/1996.

d) A partir da leitura dos dispositivos legais referenciados chega-se à conclusão de que em lançamento de crédito tributário destinado a prevenir a decadência não caberá multa de ofício apenas se ocorrer a conjugação dos seguintes fatores: 1) o crédito tributário se encontrar com a exigibilidade suspensa por força da obtenção de medida liminar ou de tutela antecipada em ação judicial; e 2) a suspensão tiver ocorrido antes do início de qualquer procedimento fiscal.

e) Assim, tendo em vista que o processo administrativo relativo à contestação do FAP não se enquadra nas situações em que não cabe a multa de ofício, correta a aplicação da multa de ofício de 75%, tendo em vista que o art. 63 da Lei nº 9.430/96 determina que não caberá lançamento da referida multa quando a exigibilidade houver sido suspensa pela concessão de medida liminar em mandado de segurança ou pela concessão de medida liminar ou de tutela antecipada em outras espécies de ação judicial, aplicando-se, para os demais casos, o disposto no art. 44 da citada Lei nº 9.430/96, ou seja, a aplicação de multa de ofício de 75%.

09 – A recorrente apresentou memoriais que foram arquivados na pasta eletrônica dessa E. Turma, sendo esse o relatório do necessário.

Voto

Conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso – Relator

Conhecimento

10 - O Recurso Especial do contribuinte é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade. Foram apresentadas contrarrazões pela Fazenda.

Mérito

11 – Iniciando pela análise da decisão recorrida, verifico que para manutenção da multa de ofício nos casos em que há o questionamento da alíquota FAP perante o Ministério da Previdência, ela se ateve aos seguintes fundamentos, com grifos do original, *verbis*:

“Ao analisar a solicitação do contribuinte em seu recurso voluntário, que é a exclusão da multa de ofício de 75%, percebe-se que o cerne da questão diz respeito à forma de interpretação cronológica da legislação tributária, mais especificamente, os artigos 112 e 151 da lei 5.172/66 (CTN), os artigos 44 e 63 da Lei n.º 9.430/96, o artigo 10 da lei 10.666/03, os artigos 202-B, 303 e 305 do Decreto n.º 3.048/99 (RPS) e o artigo 72 da IN RFB n.º 971/09, conforme transcritos a seguir:

(...)omissis

O artigo 63 da Lei n.º 9.430/96 determina que não caberá lançamento da multa de ofício quando a exigibilidade houver sido suspensa pela concessão de medida liminar em mandado de segurança ou pela concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial:

(...) omissis

Como se vê, o disciplinamento legal acima apresentados, não socorrem o contribuinte em suas alegações.

Lei 10.666/03 Art. 10.

A alíquota de contribuição de um, dois ou três por cento, destinada ao financiamento do benefício de aposentadoria especial ou daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, poderá ser reduzida, em até cinquenta por cento, ou aumentada, em até cem por cento, conforme dispuser o regulamento, em razão do desempenho da empresa em relação à respectiva atividade econômica, apurado em conformidade com os resultados obtidos a partir dos índices de frequência, gravidade e custo, calculados segundo metodologia aprovada pelo Conselho Nacional de Previdência Social.

Decreto 3.048/99 (grifo nosso)

Art. 202-B. O FAP atribuído às empresas pelo Ministério da Previdência Social poderá ser contestado perante o Departamento de Políticas de Saúde e Segurança Ocupacional da Secretaria Políticas de Previdência Social do Ministério da Previdência Social, no prazo de trinta dias da sua divulgação oficial

§ 1º A contestação de que trata o caput deverá versar, exclusivamente, sobre razões relativas a divergências quanto aos elementos previdenciários que compõem o cálculo do FAP. (Incluído pelo Decreto n.º 7.126, de 2010)

§ 2º Da decisão proferida pelo Departamento de Políticas de Saúde e Segurança Ocupacional, caberá recurso, no prazo de trinta dias da intimação da decisão, para a Secretaria de Políticas de Previdência Social, que examinará a matéria em caráter terminativo. (Incluído pelo Decreto n.º 7.126, de 2010)

§ 3º O processo administrativo de que trata este artigo tem efeito suspensivo.
(...)

Art. 303. O Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, colegiado integrante da estrutura do Ministério da Previdência Social, é órgão de controle jurisdicional das decisões do INSS, nos processos referentes a benefícios a cargo desta Autarquia. (Redação dada pelo Decreto nº 6.722, de 2008).

§ 1º O Conselho de Recursos da Previdência Social compreende os seguintes órgãos:

I - vinte e nove Juntas de Recursos, com a competência para julgar, em primeira instância, os recursos interpostos contra as decisões prolatadas pelos órgãos regionais do INSS, em matéria de interesse de seus beneficiários;

(...)

Art. 305. Das decisões do INSS nos processos de interesse dos beneficiários caberá recurso para o CRPS, conforme o disposto neste Regulamento e no regimento interno do CRPS.

IN RFB 971/09 (grifo nosso)

Art. 72. As contribuições sociais previdenciárias a cargo da empresa ou do equiparado, observadas as disposições específicas desta Instrução Normativa, são:

I - 20% (vinte por cento) sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhes prestam serviços, observado o disposto no inciso I do art. 57;

II - para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, incidentes sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhes prestam serviços, observado o disposto no inciso I do art. 57, correspondente à aplicação dos seguintes percentuais:

a) 1% (um por cento), para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado leve;

b) 2% (dois por cento), para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado médio;

c) 3% (três por cento), para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado grave;

III - 20% (vinte por cento) sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhes prestam serviços, para fatos geradores ocorridos a partir de 1º de março de 2000; (...)

§ 14. As alíquotas das contribuições sociais referidas no inciso II do caput serão reduzidas em até 50% (cinquenta por cento) ou aumentadas em até 100% (cem por cento), em razão do desempenho da empresa em relação à sua respectiva atividade, aferido pelo Fator Acidentário de Prevenção - FAP de que trata o art. 202-A do Decreto nº 3.048, de 1999.

§ 15. O FAP atribuído às empresas poderá ser contestado perante o órgão competente no Ministério da Previdência Social, no prazo de 30 (trinta) dias contados da data de sua divulgação oficial.

§ 16. O processo administrativo de que trata o § 15 tem efeito suspensivo até decisão final da autoridade competente, ficando o contribuinte obrigado a informar em GFIP o FAP que lhe foi atribuído e a retificar as declarações caso a decisão lhe seja favorável. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1453, de 24 de fevereiro de 2014)

§ 17. No caso de decisão definitiva contrária ao sujeito passivo, no processo administrativo de que trata o § 15, eventuais diferenças referentes ao FAP deverão ser recolhidas no prazo de 30 (trinta) dias contados da data da ciência da decisão, sendo-lhes aplicados os acréscimos legais previstos nos arts. 402 e 403. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1453, de 24 de fevereiro de 2014)

Ao nos debruçarmos sobre o processo, desde a autuação até o recurso voluntário do contribuinte, percebe-se que a autuação ao impor a multa de ofício de 75%, baseou-se na literalidade na interpretação do artigo 63 da lei 9.430/96, que previa a exoneração da multa de ofício apenas nos casos dos incisos IV e V do artigo 151 da lei 5.172/66 (CTN), que era a concessão de medida liminar em mandado de segurança e a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial.

O contribuinte, ao elaborar a sua GFIP em 2013, levou em consideração o Decreto 3.048/09, declarando e pagando as suas obrigações com base no índice e mandamentos da IN RFB 971/09, que previa a obrigação do pagamento e declaração de 3%, acreditando estar acobertado por conta do previsto no decreto 3.048/99, que previa a suspensão da exigibilidade do crédito tributário até o trânsito em julgado da decisão administrativa sobre o questionamento relativo ao índice do ajuste do FAP a ser utilizado.

No decorrer do ano de 2017, a fiscalização, ao fazer a auditoria sobre as contribuições previdenciárias do contribuinte, optou por adotar as alterações ocorridas em 2014 na IN RFB 971/09, que pregava:

IN RFB 971/09 (grifo nosso)

Art. 72. As contribuições sociais previdenciárias a cargo da empresa ou do equiparado, observadas as disposições específicas desta Instrução Normativa, são: (...)

§ 15. O FAP atribuído às empresas poderá ser contestado perante o órgão competente no Ministério da Previdência Social, no prazo de 30 (trinta) dias contados da data de sua divulgação oficial.

§ 16. O processo administrativo de que trata o § 15 tem efeito suspensivo até decisão final da autoridade competente, ficando o contribuinte obrigado a

informar em GFIP o FAP que lhe foi atribuído e a retificar as declarações caso a decisão lhe seja favorável. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB n.º 1453, de 24 de fevereiro de 2014)

Diante dessas considerações, percebemos que o contribuinte ao cumprir suas obrigações, seguiu os ensinamentos do parágrafo 3º do artigo 202-B do Decreto 3.048/99, que mencionava apenas o efeito suspensivo, não obrigando literalmente a declarar em GFIP a parte questionada.

(...) omissis

Já que o tema ainda não é sumulado por este Conselho, de acordo com a corrente base adotada pelo recorrente, utilizo o acórdão 2401-004.931, como norteamento para esta decisão, onde a conclusão vai de encontro ao almejado pelo recorrente, cujas partes principais relacionadas à matéria, estão a seguir apresentadas:

‘Para o ano de 2012, conforme informado na última diligência requerida, o FAP foi recalculado em 11/3/17, foi alterado de 1,2972 para 1,2433, e se encontra sob efeito suspensivo.

Assim, exclusivamente para o ano de 2012, deve-se avaliar os atos normativos então vigentes:

Nos termos da Nota CGMBI N.º 094/2011, de 19 de janeiro de 2011, do DPSO/SPS/MPS, o entendimento do DPSO era no sentido de que a impugnação ao FAP suspenderia apenas a aplicação deste fator sobre as alíquotas básicas do inciso II do art. 22 da Lei 8.212/91. Sendo assim, o contribuinte ao impugnar o FAP deveria declarar e recolher a contribuição com base na alíquota básica, denominada de FAP=1,00 ou neutro.

Este entendimento mudou com a publicação da Nota Cosit n.º 92, de 21/6/12, vigente à época do lançamento, que determina, no item 27:

[...]

c) Mesmo havendo impugnação ao FAP, o contribuinte deve declarar na GFIP a totalidade da contribuição relativa ao RAT (inciso II, art. 22 da Lei n.º 8.212, de 1991), incluindo eventual majoração em razão do FAP que lhe foi atribuído, conforme Manual GFIP/Sefip, cap. IV, item 7, pág. 125. (grifos nossos).

[...]

f) É facultado o contribuinte efetuar o depósito do montante da contribuição relativo ao acréscimo da alíquota em razão do índice FAP cuja exigibilidade esteja suspensa em razão de contestação do FAP, para evitar acréscimos legais, da mesma forma que ocorre em relação aos demais créditos tributários com exigibilidade suspensa.

[...]

Vê-se que o contribuinte informou na GFIP o FAP = 1 e não providenciou qualquer recolhimento ou retificação das GFIPs entregues sem informação do FAP.

A Instrução Normativa IN RFB 971/09, com a redação dada pela IN RFB 1.453, de 24/2/14, regulamentando a matéria, determina:

Art. 72. [...]

§ 14. As alíquotas das contribuições sociais referidas no inciso II do caput serão reduzidas em até 50% (cinquenta por cento) ou aumentadas em até 100% (cem por cento), em razão do desempenho da empresa em relação à sua respectiva atividade, aferido pelo Fator Acidentário de Prevenção FAP de que trata o art. 202-A do Decreto nº 3.048, de 1999.

§ 15. O FAP atribuído às empresas poderá ser contestado perante o órgão competente no Ministério da Previdência Social, no prazo de 30 (trinta) dias contados da data de sua divulgação oficial.

§ 16. O processo administrativo de que trata o § 15 tem efeito suspensivo até decisão final da autoridade competente, ficando o contribuinte obrigado a informar em GFIP o FAP que lhe foi atribuído e a retificar as declarações caso a decisão lhe seja favorável.

§ 17. No caso de decisão definitiva contrária ao sujeito passivo, no processo administrativo de que trata o § 15, eventuais diferenças referentes ao FAP deverão ser recolhidas no prazo de 30 (trinta) dias contados da data da ciência da decisão, sendo-lhes aplicados os acréscimos legais previstos nos arts. 402 e 403.

Desta forma, interpretando-se conjuntamente as normas citadas, pode-se concluir que até o término do efeito suspensivo o contribuinte não está obrigado a recolher a diferença do FAP, que deverá ser recolhida no prazo de trinta dias contados da data da ciência da decisão definitiva, sendo-lhe aplicado os acréscimos legais devidos juros e multa de mora prevista no art. 61 da Lei 9.430/96. Após este prazo, caberia, então, a cobrança de multa de ofício.

Sendo assim, com razão a recorrente ao afirmar que a diferença de FAP somente seria exigível após o trânsito em julgado da decisão administrativa. O que aconteceu para os anos de 2010 e 2011, pois o sujeito passivo, ciente do término do efeito suspensivo, não adequou as GFIPs e nem recolheu a diferença devida relativa ao FAP.

Para o ano de 2012, deveria ter sido observado pelo sujeito passivo, especialmente a partir da competência 06/12, a orientação da Nota Cosit nº 92, de 21/6/12, o que não ocorreu (grifo nosso)''

12 – No presente caso, apesar da minha participação no julgamento *a quo*, oportunidade na qual acompanhei o voto recorrido em sua integralidade, compulsando-se os autos, em uma análise aprofundada da temática juntamente com o seu arcabouço probatório, entendo que a decisão recorrida merece reforma, explico.

13 – A questão de fundo é a possibilidade ou não do lançamento da multa de ofício de 75% nos lançamentos para prevenir decadência em que o contribuinte questiona perante o Departamento de Políticas de Saúde e Segurança Ocupacional do Ministério da

Previdência na época, o índice do FAP (Fator Acidentário de Prevenção) indicado no ano anterior ao contribuinte para ser utilizado no ano posterior, no caso em 2013.

14 – Diz o recorrente em seu recurso, inclusive, que o valor do índice FAP informado foi reduzido de 1,3954 para 1,3588 após recurso.

15 – Verifico o que diz o relatório fiscal de e-fls. 483/502 naquilo que importa para análise do presente caso:

“BANCO SAFRA S/A, tem como atividade econômica o setor dos bancos múltiplos, com carteira comercial, enquadra-se no CNAE 64.22-1-00 e tem a sua alíquota básica RAT definida em 3% (três por cento). No caso concreto, para o exercício de 2013, o FAP atribuído ao BANCO SAFRA S/A, foi de 1,3954. Desta feita, seu RAT Ajustado é igual a sua alíquota básica RAT, qual seja 3%, multiplicada pelo FAP, isto é, 3% x 1,3954, resultando em 4,1862% (alíquota final RAT a ser observada no exercício de 2013).

BANCO SAFRA S/A declara em GFIP a alíquota básica RAT de 3% e FAP de 1,00, ou seja, um RAT Ajustado de 3,00%.

Portanto, concluímos que há diferenças de recolhimento correspondentes a uma alíquota de 1,1862%, resultante da subtração do RAT Ajustado de acordo com os Sistemas Internos da RFB (4,1862%) pelo RAT Ajustado utilizado pelo contribuinte (3,00%).

Através do Termo de Intimação Fiscal nº 02, com ciência em 08/11/2017, o contribuinte foi intimado a:

“1. Justificar a utilização e declaração em GFIP da alíquota FAP no valor de 1,00% quando, de acordo com os sistemas internos da RFB o correto é a utilização da alíquota no valor de 1,3954% - período 01/2013 a 12/2013.”

Em 16/11/2017 apresenta resposta à intimação, na qual informa, textualmente:

“No tocante ao questionamento do item 1 (acima transcrito), esclareça-se que a alíquota FAP divulgada no valor de 1,3954% para o exercício de 2013 está sendo contestada pela instituição financeira através de Processo Administrativo, instaurado através do Formulário de Contestação Online do FAP, apresentado em 29/11/2012 e registrado sob o Número de Protocolo 1211270004708/01.

Em sua contestação, a petionária solicita a correção de divergências quanto aos elementos previdenciários que compuseram o cálculo do FAP, bem como requer a elaboração de novo cálculo do referido índice FAP.

Nos termos do quanto disposto no § 3º, do artigo 202-B do Decreto 3.048/2010, o processo administrativo que trata da contestação do índice possui efeito suspensivo, sendo que nessa hipótese o índice FAP a ser utilizado é de 1,0000, até decisão administrativa em caráter terminativo.

A petionária informa que apesar de já ter sido proferida decisão pelo Departamento de Políticas de Saúde e Segurança Ocupacional, publicada no D.O.U. de 10/08/2016, tal decisão foi objeto de recurso interposto para a Secretaria de Políticas de Previdência Social, permanecendo dessa forma suspensa a aplicação do índice original divulgado para o exercício 2013.

Para comprovação do aduzido, seguem anexos os documentos pertinentes ao processo: Formulário de Contestação Online do FAP em 1ª Instância (Doc.01);

Protocolo Contestação (Doc.02); Extrato FAP Decisão em 1ª Instância (Doc.03); Relatório Decisão em 1ª Instância (Doc.04); Publicação DOU com Decisão em 1ª Instância (Doc.05) e Formulário de Contestação Online do FAP – 2ª Instância (Doc.06).”

Em consulta aos sistemas internos (SISCOL – Sistema de Cadastramento Online) da RFB realizada em 16/01/2018, verificamos que, em 1ª Instância perdurou o efeito suspensivo de 01/01/2013 a 10/08/2016, e que em 2ª Instância o efeito suspensivo teve início em 10/08/2016, aplicando-se até a data da consulta realizada.

Em razão do exposto, foram lançadas, no presente Auto de Infração, as diferenças de contribuições sociais à alíquota de 1,1862%, resultante da subtração do RAT Ajustado de acordo com os Sistemas Internos da RFB (4,1862%) pelo RAT Ajustado utilizado pelo contribuinte (3,00%), incidentes sobre as remunerações dos empregados que prestaram serviços junto ao BANCO SAFRA S/A durante o exercício de 2013.

7 – DA SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO

Dispõe o artigo 202-B do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99:

(...) omissis

No documento “Extrato FAP Decisão em 1ª Instância” (Doc.03) apresentado pelo contribuinte em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 02, há a seguinte observação no que tange à aplicação do FAP:

** Fap sob Efeito Suspensivo: A contestação/recurso do FAP publicado pela Portaria Interministerial n.º 424, de 24 de setembro de 2012, nos termos do § 3º e caput do art.202B do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto n.º 3.048 de 1999, suspende apenas a aplicação deste, e não de todo o crédito tributário, de forma que o montante da contribuição relativa à alíquota básica de que trata o inciso II, art. 22 da Lei n.º 8.212, de 1991 permanece exigível na hipótese de impugnação ao processamento anual do FAP.” (Entendimento definido nos termos da Nota Cosit nº 92/2012, da Coordenação Geral de Tributação/Secretaria da Receita Federal do Brasil/Ministério da Fazenda, em substituição ao contido na Nota CONJUR/MPS nº 57/2011). Para fins de atribuir efetiva suspensão da aplicação do FAP, na GFIP/SEFIP o FAP a ser informado é 1,0000.*

Também dispõe o CTN, em seu artigo 151, III:

(...) omissis

Dessa forma, o presente crédito tributário encontra-se com a exigibilidade suspensa, conforme dispõe o inciso III do artigo 151 do CTN, e o § 3º do artigo 202-B do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99.

8. DA APLICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO

Independentemente da suspensão da exigibilidade do crédito tributário, é aplicada no presente Auto de Infração a multa de ofício na ordem de 75%.

O artigo 63 da Lei n.º 9.430/96 determina que não caberá lançamento da multa de ofício quando a exigibilidade houver sido suspensa pela concessão de medida liminar em mandado de segurança ou pela concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial.

Art. 63. Na constituição de crédito tributário destinada a prevenir a decadência, relativo a tributo de competência da União, cuja exigibilidade houver sido suspensa

na forma dos incisos IV e V do art. 151 da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966, não caberá lançamento de multa de ofício.

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se, exclusivamente, aos casos em que a suspensão da exigibilidade do débito tenha ocorrido antes do início de qualquer procedimento de ofício a ele relativo.

§ 2º A interposição da ação judicial favorecida com a medida liminar interrompe a incidência da multa de mora, desde a concessão da medida judicial, até 30 dias após a data da publicação da decisão judicial que considerar devido o tributo ou contribuição.

Para os demais casos aplica-se o disposto no artigo 44 da Lei n.º 9.430/96:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Vide Lei n.º 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007)” Grifei

16 – O contribuinte questiona a aplicação da multa de ofício, pois, além do fato da própria fiscalização, no caso concreto, entender aplicável ao caso os termos do art. 151, III do CTN reconhecendo que o débito estava suspenso diante do recurso do contribuinte em relação ao índice FAP atribuído ao mesmo no ano anterior de 2012 para ser aplicável no exercício seguinte na alíquota do GILRAT (2013), ou seja, antes mesmo de seu vencimento, verifico que o mesmo agiu de acordo com o que a própria fiscalização indicou no extrato FAP acima indicado pela D. Autoridade Fiscal.

17 – Esse fato, inclusive, é reconhecido pela decisão recorrida ao afirmar:

“O contribuinte, ao elaborar a sua GFIP em 2013, levou em consideração o Decreto 3.048/09, declarando e pagando as suas obrigações com base no índice e mandamentos da IN RFB 971/09, que previa a obrigação do pagamento e declaração de 3%, acreditando estar acobertado por conta do previsto no decreto 3.048/99, que previa a suspensão da exigibilidade do crédito tributário até o trânsito em julgado da decisão administrativa sobre o questionamento relativo ao índice do ajuste do FAP a ser utilizado.”

18 – Analisando a íntegra dos termos da própria Nota Cosit n.º 92/2012, em que a decisão recorrida e o paradigma se firmam para analisar o assunto, verifico que em diversas passagens há um grande debate entre RFB e PGFN quanto a suspensão do crédito tributário relativo a aplicação do índice FAP quando questionado pelo contribuinte: *se a impugnação ao índice FAP suspende a totalidade do crédito relativo ao GILRAT ou apenas a aplicação do aumento da alíquota de 1% a 3% com a aplicação do FAP.* Vejamos as passagens mais importantes a respeito do assunto abaixo:

“5. Na prática, a questão sob análise tem por objetivo esclarecer como o contribuinte deve proceder em relação à informação a ser prestada na Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP) e em relação ao recolhimento das mencionadas contribuições em razão do efeito suspensivo da impugnação ou recurso contra o FAP de que trata o § 3º do art. 202 do RPS.

6. Ocorre que em razão do processamento da contestação ao FAP ser matéria de competência do Departamento de Políticas de Saúde e Segurança Operacional (DPSO) do Ministério da Previdência Social (MPS), os contribuintes, indevidamente, vêm solicitando ao DPSO orientação quanto à declaração e recolhimento das contribuições, cuja atribuição é da RFB, sendo que este fato acabou resultando em informação ao contribuinte pelo MPS de forma diversa daquela que vem sendo adotada pela RFB.

7. Conforme a Nota CGMBI N.º 094/2011, de 19 de janeiro de 2011, do DPSO/SPS/MPS, o entendimento do DPSO era no sentido de que a impugnação ao FAP suspenderia apenas a aplicação deste fator sobre as alíquotas básicas de que trata o inciso II, art. 22 da Lei n.º 8.212, de 1991. Assim, segundo os itens 2 e 4 daquela Nota, o contribuinte que impugnava o FAP deveria declarar e recolher a contribuição com base na alíquota básica, o que denominaram de FAP=1,00 ou neutro.

8. Contudo, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGNF), em seus Pareceres PGNF/CAT n.º 1559/2010 e 331/2011 exarou entendimento de que a exigibilidade de toda a contribuição de que trata o inciso II, art. 22 da Lei n.º 8.212, de 1991, estaria suspensa e que o contribuinte deveria declarar a contribuição de acordo com o FAP que lhe foi atribuído, informando em declaração apartada (GILRAT) a pendência de análise de recurso administrativo. Este Parecer foi encaminhado ao MPS e ao DPSO, que disponibilizou na sua página na internet as informações contidas no Parecer.

(...) omissis

10. Relevante apontar as conclusões do último Parecer da PGNF/CAT/N.º 331, de 3 de março de 2011, consignadas nos itens 48, 49 e 50 em relação ao que, na prática, significa o efeito suspensivo da impugnação ou recurso contra o FAP: a) A suspensão não obsta o prazo decadencial para lançar o tributo; b) Há a suspensão da exigibilidade de todo o crédito tributário relativo ao RAT. c) O contribuinte deve efetuar o lançamento por homologação declarando a totalidade do crédito de acordo com o FAP que lhe foi atribuído e recolher aquilo que entender devido, informando em declaração apartada (GILRAT) a pendência da contestação do FAP (nesta parte, houve equívoco ao mencionar o termo "GILRAT" uma vez que este não se refere a um documento de declaração). d) O contribuinte pode efetuar depósito dos valores para afastar acréscimos legais até que a impugnação ou recurso contra o FAP sejam julgados. e) Por fim, esclarece no item 48 do parecer que ele é apenas OPINATIVO e que a solicitação de orientação pelos contribuintes, quanto ao efeito suspensivo, deve ser dirigida à RFB.

(...) omissis

17. Diversamente, a tese defendida no item 7 do Parecer PGNF/CAT/N.º 1559/2010, repetida no Parecer PGNF/CAT/N.º 331, de 2011, é a de que a impugnação ao FAP significa impugnação à própria alíquota do tributo, o que inviabilizaria o lançamento da contribuição, já que impede a formação da regra de incidência. No item 29 do Parecer PGNF/CAT/N.º 331 de 2011, afirma-se que o FAP não tem natureza de tributo e, portanto, não pode ser cobrado isoladamente. Não se trata de um acessório, mas de um ingrediente indispensável ao cálculo da alíquota do tributo RAT/SAT. Já no item 39 deste Parecer, esclareceu-se que a contestação ao FAP inviabilizaria a definitividade do lançamento, mas não o lançamento em si.

19. Resta claro, portanto, que a contestação é voltada exclusivamente contra o FAP, razão pelo qual o efeito suspensivo diz respeito apenas a este fator.

20. O efeito suspensivo significa que, tanto o fisco, como o contribuinte estão impedidos de aplicar o FAP sobre a alíquota básica, seja para aumentá-la, seja para reduzi-la, apenas isto. Entretanto, a existência de impugnação ou recurso administrativo não desobriga o contribuinte de recolher a contribuição com base na alíquota básica de que trata o inciso II, art. 22 da Lei n.º 8.212, de 1991, já que a contribuição para o RAT

sequer é objeto da contestação. Este é o entendimento que fundamenta as medidas que sempre foram adotadas pela Codac, conforme relatado.

21. Ademais, verifica-se que a PGFN em seus pareceres, informa que a suspensão da exigibilidade abrange toda a contribuição relativa ao RAT (inciso II, art. 22 da Lei n.º 8.212, de 1991), deixando de considerar até mesmo o fato de o art. 10 da Lei n.º 10.666 de 2003, acima reproduzido, revelar que a metade do percentual da alíquota do RAT está completamente preservada do impacto do FAP.

22. Em regra, a suspensão da exigibilidade do crédito tributário alcança apenas a parte do crédito impugnada. Assim, no caso de recurso em que se impugna o FAP é de se considerar que o efeito suspensivo alcança somente a parte do tributo que foi alterada em função de sua aplicação.

23. No que tange à informação na GFIP, o entendimento firmado no Parecer PGFN/CAT/N.º 331/2011, item 49, é no sentido de que o contribuinte deve efetuar o lançamento por homologação declarando a totalidade do crédito relativo ao RAT (inciso II, art. 22 da Lei n.º 8.212, de 1991) de acordo com o FAP que lhe foi atribuído.

24 Este procedimento está em conformidade com o Manual de operação do Sistema Empresa de Informações à Previdência Social (Sefip), gerador da GFIP, aprovado pela Instrução Normativa RFB n.º 880, de 16 de outubro de 2008, que estabelece regra segundo a qual, durante o curso de ação judicial em que se discute a obrigação previdenciária, a GFIP deve ser preenchida normalmente, de modo a evidenciar o valor da contribuição devida de acordo com a lei, e não aquele do qual a empresa se julga devedora (Manual GFIP/Sefip, Cap. IV, item 7, p.125).

25. Por se tratar de tributo sujeito à lançamento por homologação, a declaração da totalidade da contribuição destinada ao RAT na GFIP dispensa o fisco do lançamento da contribuição para prevenir a decadência.

26. Por fim, considerando que todos os anos há a possibilidade das empresas impugnarem o FAP que lhe for atribuído pelo MPS, de forma a suspender sua aplicação, torna-se relevante que esta suspensão não alcance a contribuição relativa à alíquota básica, tendo em vista que este fato pode representar impacto na arrecadação para o RAT, cujo montante não é conhecido pela Cosit. Esta a razão pela qual está sendo defendida a medida adotada pela Codac, a despeito do entendimento exarado pela PGFN nos Pareceres PGFN/CAT/N.º 1559/2010 e n.º 331/2011.

19 – Por fim a nota finaliza com as seguintes conclusões:

27. Concluindo, sugere-se seja informado ao Ministério da Previdência Social, em resposta ao ofício 181 CONJUR/MPS, de 15 de março de 2011, que:

a) Os Pareceres PGFN/CAT/n.º 1559/2010 e n.º 331/2011 não foram aprovados pelo Ministro da Fazenda, razão pela qual não vinculam a RFB que tem a competência para orientar os contribuintes quanto à matéria aqui tratada, conforme esclarecido no item 50 do PGFN/CAT/N.º 331 de 2011, e que está de acordo com o que dispõe o art. 2.º da Lei n.º 11.457 de 16 de março de 2007.

b) O entendimento adotado pela RFB é o de que apenas a aplicação do FAP está suspensa, conforme o § 3.º e caput do art.202-B do Regulamento da Previdência Social aprovado pelo Decreto n.º 3.048 de 1999, de forma que o montante da contribuição relativa à alíquota básica de que trata o inciso II, art. 22 da Lei n.º 8.212, de 1991 é exigível na hipótese de impugnação ao FAP;

c) Mesmo havendo impugnação ao FAP, o contribuinte deve declarar na GFIP a totalidade da contribuição relativa ao RAT (inciso II, art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991), incluindo eventual majoração em razão do FAP que lhe foi atribuído, conforme o Manual GFIP/Sefip, Cap. IV, item 7, p.125.

d) A declaração da contribuição devida é feita apenas em GFIP, portanto, fica esclarecido que não existe a declaração apartada em GILRAT, mencionada na conclusão do Parecer PGFN/CAT/Nº 331/2011.

e) Na ocasião em que o contribuinte comparecer à unidade de atendimento da RFB, para fins de expedição de CND, ele deverá preencher declaração na qual ele informará que o FAP está sendo contestado perante o DPSO.

f) É facultado ao contribuinte efetuar o depósito do montante da contribuição relativo ao acréscimo da alíquota em razão do índice FAP cuja exigibilidade esteja suspensa em razão de contestação do FAP, para evitar os acréscimos legais, da mesma forma que ocorre em relação aos demais créditos tributários com exigibilidade suspensa.

g) A Coordenação Geral de Arrecadação da RFB elaborará um “Passo a passo” com a finalidade de orientar o contribuinte quanto aos procedimentos sobre o recolhimento da contribuição para o RAT e a forma de declaração da contribuição no caso de contestação ao FAP.

h) É de bom alvitre que se retirem da página na internet do MPS as orientações publicadas acerca da matéria aqui tratada, uma vez que elas são contrárias ao entendimento da RFB, órgão competente para orientar os contribuintes nesta questão, conforme esclarecido no item 50 do PGFN/CAT/Nº 331 de 2011, e que está em conformidade com o que dispõe o art. 2º da Lei nº 11.457, de 2007. Tal medida visa evitar futuros prejuízos aos contribuintes.

28. Sugere-se também o encaminhamento da presente Nota à PGFN para avaliar a necessidade de revisão dos Pareceres PGFN/CAT/Nº 1559/2010 e nº 331/2011.

29. Por fim, sugere-se também que seja dado conhecimento da presente Nota às Regiões Fiscais da RFB a fim de auxiliá-las na orientação ao contribuinte a respeito da matéria ora tratada.”

20 – Retornando à decisão recorrida temos a seguinte passagem (negrito e sublinhado por esse Relator):

“No decorrer do ano de 2017, a fiscalização, ao fazer a auditoria sobre as contribuições previdenciárias do contribuinte, optou por adotar as alterações ocorridas em 2014 na IN RFB 971/09, que pregava:

IN RFB 971/09 (grifo nosso)

Art. 72. As contribuições sociais previdenciárias a cargo da empresa ou do equiparado, observadas as disposições específicas desta Instrução Normativa, são:

(...)

§ 15. O FAP atribuído às empresas poderá ser contestado perante o órgão competente no Ministério da Previdência Social, no prazo de 30 (trinta) dias contados da data de sua divulgação oficial.

§ 16. O processo administrativo de que trata o § 15 tem efeito suspensivo até decisão final da autoridade competente, ficando o contribuinte obrigado a informar em

GFIP o FAP que lhe foi atribuído e a retificar as declarações caso a decisão lhe seja favorável. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB n.º 1453, de 24 de fevereiro de 2014)

Diante dessas considerações, percebemos que o contribuinte ao cumprir suas obrigações, seguiu os ensinamentos do parágrafo 3º do artigo 202-B do Decreto 3.048/99, que mencionava apenas o efeito suspensivo, não obrigando literalmente a declarar em GFIP a parte questionada.

21 – Ora, nessa parte o voto recorrido entende que a fiscalização adotou critério legal posterior ao que estava em vigor na ocasião da defesa administrativa do índice do FAP pelo contribuinte, para efetuar o lançamento e exigir a multa.

22 – Adota inclusive como norteamento para decidir, parte do voto paradigma no Ac. 2401.004.931 justificando o seu não acolhimento total, mas dizendo:

“(…) Além do mais, ao analisarmos os referidos acórdãos, por exemplo, a íntegra do Acórdão de n.º. 2401-004.931, 2ª Seção, 4ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, sessão de 04/07/2017, tendo como relatora a conselheira Miriam Denise Xavier Lazarini, demonstra exatamente o contrário do que o contribuinte alega, haja vista o fato de que o mesmo colacionou apenas partes do acórdão até o ponto em que desenvolve raciocínio aparentemente favorável ao pensamento da recorrente. No entanto, se visualizarmos o referido acórdão na íntegra, veremos que explica que o entendimento do contribuinte estaria correto até a publicação da Nota Cosit n.º 92, de 21/6/12, onde, segundo a referida nota, a partir de 21/06/2012, mesmo havendo impugnação ao FAP, o contribuinte deve declarar na GFIP a totalidade da contribuição relativa ao RAT (inciso II, art. 22 da Lei n.º 8.212, de 1991), incluindo a eventual majoração em razão do FAP que lhe foi atribuído, conforme Manual GFIP/Sefip, cap. IV, item 7, pág. 125.

(...) omissis

“Para o ano de 2012, deveria ter sido observado pelo sujeito passivo, especialmente a partir da competência 06/12, a orientação da Nota Cosit n.º 92, de 21/6/12, o que não ocorreu (grifo nosso)”

23 – O voto recorrido entende que no caso haveria a possibilidade da aplicação da multa de ofício a partir da competência 06/2012 e portanto, deveria a recorrente ter providenciado a declaração em GFIP aplicando os índices do FAP, mesmo da parte contestada, com base nos termos da Nota Cosit 92/2012 e por conta disso mesmo havendo a suspensão da exigibilidade na forma do art. 151, III do CTN, a multa de ofício poderia ser lançada para prevenir a decadência.

24 – Entendo possível o lançamento para se prevenir a decadência dessa parte não declarada pelo contribuinte, contudo a multa de ofício não pode ser aplicada, pois, na ocasião, além do contribuinte estar exercendo um direito, (em questionar perante o MPS o índice FAP), a legislação de regência reconhece o efeito suspensivo de tal questionamento, fato indicado pela fiscalização, inclusive.

25 – A decisão recorrida reconhece que o contribuinte atendeu a legislação em comento, contudo, entende que deveria adotar os termos da Nota Cosit 92/2012 que indica o

Manual de operação do Sistema Empresa de Informações à Previdência Social (Sefip), e no caso declarar em GFIP o valor do GILRAT com o índice FAP atribuído ao mesmo, independente da sua impugnação, contudo tal manual trata de situações em que há o questionamento judicial relativo às contribuições sociais e não trata do questionamento administrativo do FAP, e mesmo assim, tal manual, não seria norma legal no sentido de se poder exigir multa ao contribuinte.

26 – Muito menos a Nota Cosit 92/2012 poderia ser considerada como fundamento para manutenção de tal multa, pois analisando os termos do Ac. 2401.004.931, paradigma desse caso, a decisão excluiu a multa de ofício inclusive de todo ano base de 2012, não fazendo distinção das competências posteriores a 06/2012 como segue, *verbis*:

“Para o ano de 2012, deveria ter sido observado pelo sujeito passivo, especialmente a partir da competência 06/12, a orientação da Nota Cosit nº 92, de 21/6/12, o que não ocorreu.

Assim, entendo correto o procedimento fiscal que efetuou o lançamento para prevenir a decadência, uma vez que o FAP atribuído à empresa não foi informado em GFIP.

Estando o crédito tributário do ano de 2012 com a exigibilidade suspensa, não cabe sua cobrança até o término dos trinta dias contados da data da ciência da decisão definitiva relativa à revisão do FAP. De qualquer forma, cabe a retificação do valor lançado alterando-se o valor do FAP de 1,2972 para 1,2433.

Consequentemente, em virtude da suspensão da exigibilidade do crédito tributário, deve ser excluída do lançamento, a multa de ofício relativa ao ano de 2012, nos termos da Lei 9.430/96, art. 63:

Art. 63. Na constituição de crédito tributário destinada a prevenir a decadência, relativo a tributo de competência da União, cuja exigibilidade houver sido suspensa na forma dos incisos IV e V do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, não caberá lançamento de multa de ofício.

No mesmo sentido, têm-se a súmula CARF nº 17:

Não cabe a exigência de multa de ofício nos lançamentos efetuados para prevenir a decadência, quando a exigibilidade estiver suspensa na forma dos incisos IV ou V do art. 151 do CTN e a suspensão do débito tenha ocorrido antes do início de qualquer procedimento de ofício a ele relativo.

CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto por conhecer do recurso, rejeitar a preliminar de nulidade, e dar-lhe provimento parcial para, com relação aos fatos geradores de 2012: a) retificar o índice FAP de 1,2972 para 1,2433; e b) excluir a multa de ofício.”

27 – A decisão paradigma entendeu pela possibilidade de lançamento de ofício da diferença não declarada em GFIP considerando os termos da Nota Cosit 92/2012, e excluiu a multa de ofício diante do fato da existência de suspensão do crédito ainda no ano de 2012, mas

não a utilizou como o fez a decisão recorrida, como razões de decidir para a manutenção da multa de ofício, pois em ambos os casos o índice FAP estava suspenso.

28 – Inclusive, não se poderia unicamente com base na Nota Cosit 92/2012, exigir do contribuinte que efetuasse a declaração em GFIP do GILRAT com o índice FAP, (que estava suspenso) diante da falta de previsão na legislação de obrigatoriedade nesse sentido, por isso correto a ocorrência do lançamento de ofício para se exigir a diferença não declarada.

29 – A exigência de declaração em GFIP desse índice FAP questionado com base no art. 202-A do Decreto 3.048/99, ocorreu legalmente, no meu entendimento, apenas com a IN 1.453/2014 que regulamentou a matéria no art. 72 da IN 971/09 com a inclusão dos §§ 16 e 17 já indicados anteriormente.

30- A partir daí deixou-se de efetuar o lançamento de ofício dessa parte do índice FAP contestada, pois deveria ser informada pelo contribuinte em GFIP, contudo não seria exigível o recolhimento, diante do processo do art. 202 – A do Decreto 3.048/99.

31 – Destaco, outrossim, no link https://www.gov.br/previdencia/pt-br/images/arquivos/office/1a_121022-153000-821.pdf existem informações da Previdência Social com orientações para os contribuintes, que, na prática, adota as mesmas orientações da Nota Cosit 92/2012 e parte da Nota RFB/Codac/Cobra/Dipej nº 99/2012 e entre uma delas, diz o seguinte em relação aos acréscimos legais e logicamente à multa, sem grifos no original:

“Qual o prazo para recolhimento do acréscimo de contribuição decorrente da majoração da alíquota pelo índice FAP, após encerramento do efeito suspensivo previsto no Decreto nº 7.126, de 3 de março de 2010?”

Resposta:

O prazo para o recolhimento do tributo devido após o fim do efeito suspensivo está relacionado com a decisão que suspendeu o crédito tributário:

a) Quando se tratar de decisão administrativa, o sujeito passivo deverá recolher o montante devido dentro de 30 (trinta) dias a partir da ciência da decisão definitiva nesse âmbito (arts. 21, 33, 42 e 43 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 - Processo Administrativo Fiscal).

***b) No caso de decisão judicial, o sujeito passivo terá o prazo de 30 (trinta) dias para recolher a contribuição a partir da publicação da decisão que considerar devido o tributo, como explicitado pela Lei nº 9.430, de 27 de novembro de 1996, art. 63, § 2º.* (extraído da Nota RFB/Codac/Cobra/Dipej nº 99/2012, Coordenação-Geral de Arrecadação e Cobrança/Secretaria da Receita Federal do Brasil/Ministério da Fazenda)**

Quais os encargos incidentes para recolhimento da contribuição referente ao FAP após encerramento do efeito suspensivo previsto no Decreto nº 7.126, de 2010?

Resposta:

Tratando-se de decisão administrativa a multa moratória e os juros moratórios são devidos desde o vencimento da competência até a data do

efetivo recolhimento, inclusive durante o período em que o crédito ficou suspenso.

Tratando-se de decisão judicial, por força do disposto no § 2º do art. 63 da Lei nº 9.430, de 1996, fica interrompida a incidência da multa de mora, desde a concessão da medida judicial até 30 (trinta) dias após a data da publicação da decisão judicial que considerar devida a contribuição. Entretanto os juros moratórios são devidos desde o vencimento da competência até a data do efetivo recolhimento, inclusive durante o período em que o crédito ficou suspenso.

Para evitar os acréscimos legais é facultado ao contribuinte efetuar o depósito do montante da contribuição relativa ao acréscimo da alíquota em razão do índice FAP contestado.

(extraído da Nota RFB/Codac/Cobra/Dipej nº 99/2012, Coordenação-Geral de Arrecadação e Cobrança/Secretaria da Receita Federal do Brasil/Ministério da Fazenda)

32 – Nota-se, que em nenhum dos casos acima há a aplicação da multa de ofício, mesmo considerando as Notas da RFB, indicadas após 2012, sendo que o período ora em julgamento são as competências de 2013.

33 – Inclusive a Nota RFB/Codac/Cobra/Dipej nº 99/2012 traz distinção em saber se a decisão é administrativa ou judicial, sendo importante esse fato para considerarmos se aplicáveis os termos do art. 63 §2º da Lei 9.430/96 ao presente caso.

34 – Se estamos diante de questionamento através do rito do art. 202-A do Decreto 3.048/99 e que, portanto, é caso de suspensão da exigibilidade do crédito tributário estamos diante dos termos do art. 151, III do CTN, e por isso não caberia a multa de ofício por mais que haja a previsão a contrario *sensu* do art. 63 da Lei 9.430/96, indicando apenas as hipóteses dos incisos IV e V do art. 151 do CTN.

35 – Contudo, devemos ponderar que se trata de Lei anterior que não acompanhou a legislação de outros tributos, no caso o FAP, e mais especificamente essa forma de questionamento criado em favor do contribuinte, não havendo razão em se aplicar multa de ofício cuja natureza é punitiva, pelo fato do contribuinte estar exercendo um direito de defesa e considerarmos que na ocasião, pelo contexto trazido alhures, houve grandes discrepâncias entre a própria RFB e a PGFN quanto a questão em proceder a tudo isso em vista da novel legislação.

36 – Portanto, além das formas existentes do art. 151, IV e V do CTN de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, no caso, houve a suspensão da exigibilidade do crédito relativo a diferença do índice do FAP aplicável à alíquota do GILRAT na forma do art. 151, III do CTN, desde antes do seu vencimento e antes do início da fiscalização, não sendo portanto plausível em aplicar a multa de ofício, sendo a mesma *ratio essendi* da Súmula CARF nº 17, que deixo de aplicar, apesar de partirem da mesma premissa quanto a suspensão da exigibilidade do crédito, por conta que entendo que seu texto retrata situação distinta da presente, pois tratam de casos de ações judiciais, tal como da análise dos paradigmas que a sustentam.

37 – Portanto, entendo que deve ser dado provimento ao recurso especial a fim de afastar a exigência da multa de ofício no presente caso.

Conclusão

38 - Diante do exposto, conheço do Recurso Especial interposto pelo contribuinte e, no mérito, dou-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Marcelo Milton da Silva Risso