



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 12448.725700/2011-00
Recurso n° Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão n° 9202-007.506 – 2ª Turma
Sessão de 30 de janeiro de 2019
Matéria CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
FOREVER LIVING PRODUCTS BRASIL LTDA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/05/2008

"MARKETING MULTINÍVEL". SISTEMÁTICA DE VENDAS. REMUNERAÇÃO A TÍTULO DE BÔNUS/PRÊMIO. CONTRIBUINTE INDIVIDUAL.

Os bônus/prêmios pagos aos distribuidores, pelas vendas e divulgação dos produtos da empresa por meio da sistemática de ampliação da rede de distribuição ("marketing multinível"), têm natureza remuneratória, caracterizando-se os respectivos beneficiários como contribuintes individuais.

APLICAÇÃO DE PENALIDADE. PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA. LEI Nº 8.212/1991, COM A REDAÇÃO DADA PELA MP 449/2008, CONVETIDA NA LEI Nº 11.941/2009. SÚMULA CARF nº 119.

No caso de multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, associadas e exigidas em lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, a retroatividade benigna deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos geradores, com a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, em negar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Cecília Lustosa da Cruz e Maria Helena Cotta Cardozo. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em dar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Luciana Matos Pereira Barbosa (suplente convocada), Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Paula Fernandes, Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício). Ausente a conselheira Patrícia da Silva, substituída pela conselheira Luciana Matos Pereira Barbosa.

Relatório

Nos termos em que resumido pelo relatório elaborado pela Turma *a quo*, esclareço que contra o contribuinte foi lavrado auto de infração para cobrança dos seguintes valores:

- i. DEBCAD sob nº 37.268.0771 – relativo à contribuição previdenciária patronal incidente sobre remunerações pagas ou creditadas, a título de bônus, a contribuintes individuais, denominados “distribuidores” pelo sujeito passivo;
- ii. DEBCAD sob nº 37.268.0780 – relativo à contribuição de segurados calculada sobre remunerações pagas ou creditadas, a título de bônus, a contribuintes individuais, denominados “distribuidores” pelo sujeito passivo;
- iii. DEBCAD sob nº 37.268.0798 – relativo à contribuição previdenciária patronal e ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho – GILRAT, sobre verbas da folha de pagamento, referentes a segurados empregados, não declaradas em GFIP; bem como relativo à contribuição previdenciária patronal incidente sobre remunerações pagas ou creditadas a contribuintes individuais constantes em folha e contabilidade e não declaradas em GFIP; excetuados os bônus, que foram apurados em Auto de Infração específico;
- iv. DEBCAD sob nº 37.268.0909 OP – relativo à contribuição de segurados empregados; bem como relativo à parte de segurados incidente sobre remunerações pagas ou creditadas a contribuintes individuais constantes em folha e contabilidade, excetuados os bônus, que foram apurados em Auto de Infração específico;
- v. DEBCAD sob nº 37.268.1000 OP – relativo à contribuição de Outras Entidades (Terceiros);

vi. DEBCAD sob nº 37.268.0801 (CFL 68) – decorrente do fato de a empresa deixar de incluir na GFIP todos os fatos geradores de contribuição previdenciária, conforme legislação anterior a MP 449.

Ao tratar das BONIFICAÇÕES, a Fiscalização destacou no Relatório Fiscal que observou divergências entre os valores declarados na DIRF como rendimento do trabalho sem vínculo empregatício e os informados na GFIP da Recorrente.

Com base na análise da documentação apresentada pelo Contribuinte, inclusive os contratos fornecidos pelo mesmo, concluiu a Auditoria Fiscal que os valores definidos pelo sujeito passivo como *Bônus* são na realidade compensações pagas pela empresa a distribuidores com base no volume de produtos que ele, e o grupo de colaboradores por ele formado, adquiriram para revenda, de acordo com os requisitos delineados em contrato.

Os contratos de contribuintes individuais apresentados, se dividem em duas espécies, sendo um de distribuição e outro de prestação de serviços. No primeiro o Contribuinte concede aos contratantes (distribuidores) o direito de revenda de seus produtos, que tenham sido adquiridos juntos a ela - FLP Brasil. Quanto aos contratos de prestação de serviços, o Contribuinte administra e controla as importâncias entregues aos distribuidores e realiza os cálculos e as distribuições de bonificações a serem feitas aos membros dos respectivos grupos, em razão deste serviço recebe de cada distribuidor independente o valor de 1 real ao mês.

Tendo verificado divergência dos pagamentos de bônus a distribuidores, foi requerida pela Fiscalização a relação dos beneficiários, com indicação da competência, valor do imposto de renda retido e o valor do bônus creditado ao beneficiário. Requerendo ainda esclarecimento, quanto ao bônus, da sua natureza, forma de cálculo e os critérios.

Em resposta esclareceu o Contribuinte que as bonificações não foram e nem são pagas por ela, já que é mera administradora de valores e que recebe para isto. Disse que no contrato de prestação de serviço ela foi contratada para receber 1 real ao mês para realizar tamanho trabalho, fato que levou a Fiscalização a concluir que os distribuidores são na realidade prestadores de serviços na forma de contribuintes individuais, visto que não possuem vínculo empregatício com a Recorrente, devendo à Previdência Social à luz do que determina o Artigo 22, III da Lei 8.212/91.

Como base de cálculo foi considerado os respectivos valores das bonificações pagas aos ditos distribuidores.

Tendo em vista que o Contribuinte deveria ter realizado a retenção e recolhimento à Previdência Social da parte dos segurados, sobre o valor bruto das bonificações creditadas aos autônomos distribuidores, foi aplicado o percentual de 11%, respeitando o teto máximo.

Confrontando as folhas de pagamento e as GFIP elaboradas pela Recorrente a Fiscalização constatou que na filial 001020, competência 11/2007, havia divergência entre a base de cálculo da folha e a declarada em GFIP. A diferença encontrada foi informada na planilha de fl. 90, tendo sido esclarecido pela Auditoria que a diferença apurada refere-se as rubricas 401 – HORA EXTRA C/50% e 402 – HORA EXTRA C/100%.

Analisando a contabilidade da empresa autuada verificou a Auditoria Fiscal que não foram informadas em GFIP as seguintes despesas com autônomos: conta 00675 – CONSERTOS E REPAROS , 00676 – HONORÁRIOS PROFISSIONAIS e 00697 – SERVIÇOS PRESTADOS PF.

Em razão das omissões de fatos geradores em GFIP, a Auditoria Fiscal lavrou auto de infração por descumprimento de obrigação acessória – AI 68. Tendo em vista que a infração apontada pelo Fisco teria sido aplicada antes da entrada em vigor da Lei 11.941/2009, a Auditoria comparou as multas decorrentes da aplicação da legislação vigente à época da elaboração das GFIP com as penalidades decorrentes da nova legislação, concluindo que em todas as competências a multa mais benigna é aquela vigente à época da ocorrência do fato gerador.

Após o trâmite processual, a 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária deu parcial provimento ao Recurso Voluntário. Acolhendo as argumentações do Contribuinte, por unanimidade de votos, o Colegiado entendeu pela não caracterização do fato gerador da contribuição previdenciária sobre os valores pagos a título de bonificação.

Em face do acórdão de nº 2301-004.218, a Fazenda Nacional apresentou embargos de declaração alegando ocorrência de contradição entre a ementa e a fundamentação do voto do Conselheiro Relator. Em novo julgamento, os embargos foram acolhidos para sanar o vício apontado. Assim, por meio do acórdão 2301-005.087, a ementa recebeu a seguinte redação:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/05/2008

NFLD DEBCAD sob nº 35.890.7160

NULIDADE DAS AUTUAÇÕES CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Na fase investigativa caberá manifestação desde que perquerida pela autoridade lançadora. Não ocorrendo, por conta do investigador a necessidade de informação não há de se pronunciar o investigado, sem que isto ocorra qualquer agressão a princípios pétreos da Carta Maior, como ampla defesa, contraditório e tão pouco o devido processo legal.

No caso em tela alega o Recorrente que foi tolhido o seu direito de defesa em razão de a Fiscalização não ter permitido, quando da ação fiscal, de exercer o seu amplo direito de defesa, mormente quanto prestar esclarecimentos de possíveis divergências entre os documentos que fulcraram a ação e a realidade dos fatos, mas improcede seus argumentos, porque o momento de esclarecimento é na fase impugnatória, perfeitamente exercida.

DA NULIDADE DA AUTUAÇÃO PARA EXIGÊNCIA DO VALOR DA CONTRIBUIÇÃO RELATIVO A PARTE DO SEGURADO. CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS PROVÁVEL DE SERVIÇO A TERCEIROS. QUESITO DEFENSIVO NÃO APONTADO NA IMPUGNAÇÃO IMPRESTABILIDADE SUPRESSÃO DE INSTÂNCIA.

Há de ser provado pelo fiscalizado que contribuintes individuais tenham prestado serviços a outros tomadores, extrapolando o teto máximo do salário contribuição permissível por lei. A mera alegação não prospera, mormente contra fatos comprovados pela fiscalização.

Matéria inovadora na peça recursiva, sem que tenha sido apreciada, por falta de objurgação na fase de impugnação e que não seja fato novo, trata-se de supressão de instância, que é inconcebível.

DA AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DO FATO GERADOR DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

A exigência de contribuição previdenciária demanda a efetiva comprovação da prestação de serviços, o que não ocorreu no presente caso com relação ao pagamento de bonificações.

DA MULTA LANÇADA. APLICABILIDADE DA RETROATIVIDADE BENÉFICA AO CONTRIBUINTE.

Multa que melhor beneficia o Recorrente, conforme dispõe o Artigo 106, Inciso II, "c" do CTN. No caso em tela a Fiscalização aplicou a multa mais benéfica ao contribuinte, ou seja o Artigo 35-A da Lei nº 8.212/91, que deve ser mantida.

'BIS IN IDEM' OPERAÇÃO CONTINUADA APLICAÇÃO DO ARTIGO 71 DO CÓDIGO PENAL. APLICAÇÃO CONCOMITANTE DA MULTA DE OFÍCIO E A DE MORA. DESPROPORCIONAL. INOCORRÊNCIA DE APLICAÇÃO DE DISPOSITIVO DE LEI COM ESPECIFICIDADE PENAL. APLICAÇÃO DA LEI TRIBUTÁRIA. AUSÊNCIA DE LACUNA DE LEI.

A multa imposta através da lavratura do AI 68 decorre do descumprimento de obrigações acessórias, as quais não se confundem com o descumprimento das obrigações principais.

Foi esta a razão dos lançamentos, configurando que não houve 'bis in idem'.

No caso em tela não procede a alegação da Recorrente de que a aplicação da multa por omissão de fatos geradores em GFIP no período de 01/2007 a 12/2007 importa em afronta ao artigo 71 do Código Penal, já que trata este dispositivo de matéria criminal, não servindo ao direito previdenciário, que tem lei específica que trata do assunto, matéria tributária.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Intimada do novo acórdão, a Fazenda Nacional interpôs recurso especial. Com base no acórdão 9202.005.548, proferido em lançamento também lavrado contra a Contribuinte, defende ser infundado o argumento de a FLP Brasil figurar na relação ora analisada como prestadora de serviços aos seus 'distribuidores' (administradora/gestora de fundo financeiro), a realidade é diversa. São os distribuidores os verdadeiros prestadores de serviços, "os valores pagos a título de bônus às pessoa físicas "distribuidores" (segurados

contribuintes individuais) são pagos em decorrência de uma prestação de serviços de venda, e de divulgação dos produtos da empresa, através da ampliação da rede de distribuição". Por fim, defende que uma vez mantido o lançamento, deve a multa ser aplicada nos exatos termos em que fixado pela autoridade fiscal.

Contrarrrazões do Contribuinte juntada às e-fls. 3.580/3.609. Inicialmente, a recorrida destaca ter havido o trânsito em julgado da decisão acerca do entendimento do Colegiado quanto à redução da multa de mora para 20%, nos termos do art. 35 da Lei nº 8.212/91. No mérito, refutando as razões recursais, afirma:

(..) percebe-se claramente que os distribuidores não podem ser qualificados como contribuintes individuais, nos termos da legislação previdenciária, uma vez que, ao contrário do entendimento manifestado pela Fazenda Nacional, não há qualquer prestação de serviços pelos distribuidores credenciados no âmbito do Plano de Marketing a ensejar a incidência tributária.

Isso porque, conforme discorrido anteriormente, o distribuidor adquire produtos da marca FLP (para uso próprio ou para revenda no varejo) e estimula o credenciamento de novos distribuidores, mas sem qualquer vínculo de prestação de serviços com a recorrida.

O distribuidor atua, assim, como um empreendedor independente, na medida em que pode, a seu único e exclusivo critério, apenas adquirir os produtos FLP com desconto e revendê-los no mercado de varejo com margem de lucro. A relação jurídica entre o distribuidor e a recorrida é meramente comercial.

Concomitantemente, o Contribuinte também interpõe recurso Especial de Divergência. Reiterando os apontamentos feitos em sua peça de contrarrrazões, defende ser inaplicável ao caso a Portaria Conjunta RFB/PGFN nº 14/2009 e requer a reforma do acórdão pugnano pela fixação da multa com base no art. 32-A destacando que: "*a multa regulamentar originalmente aplicada (100% sobre o valor das contribuições devidas) é infinitamente superior à penalidade atualmente vigente no ordenamento (R\$ 20,00 para cada grupo de 10 informações omitidas). Logo, outra conclusão não resta senão a aplicação integral do art. 106. inciso II. alínea "c" do CTN ao presente caso, com a consequente redução da multa regulamentar nos moldes do art. 32-A, inciso I*".

Em sede de contrarrrazões a Fazenda Nacional requer o não provimento do recurso haja vista jurisprudência pacífica deste tribunal em sentido contrário ao pleiteado pela Contribuinte.

É o relatório.

Voto

Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri - Relatora

Os recursos preenchem os requisitos legais, razão pela, ratificando os respectivos despachos de admissibilidade, devem ser conhecidos.

Recurso da Fazenda Nacional:

O recurso da União devolve a esta Câmara Superior a discussão acerca da caracterização das verbas pagas pela Recorrida aos seus colaboradores/distribuidores independentes como remuneração à contribuinte individual na condição de prestador de serviço autônomo.

Inexiste nos autos discussão acerca da compreensão do fato gerador da contribuição previdenciária quando presente a figura do contribuinte individual. É patente a incidência do referido tributo sobre os valores pagos à pessoa física que preste serviço à pessoa jurídica de forma eventual e sem a presença dos demais elementos que compõem uma relação de emprego; essa é a regra do art. 12, inciso V, alínea 'g' c/c art. 22, inciso III, todos da Lei nº 8.212/91.

Assim, uma vez caracterizada a prestação de serviço, surge no mundo jurídico o fato gerador das duas contribuições, a patronal - devida pela empresa nos termos do art. 22, e ainda daquela devida pelo prestador de serviço na condição de contribuinte individual, sendo que neste último caso ficará sob a responsabilidade da pessoa jurídica o recolhimento do valor devido por força do art. 30, I da mesma Lei nº 8.212/91.

Com essa premissa, resta analisar se a relação contratual pactuada entre a Contribuinte e seus 'distribuidores independentes' possui ou não natureza de prestação de serviço. E para tanto devem ser analisadas as nuances do caso.

Da análise do Contrato Social da empresa é possível destacar duas atividades: a de importação e comercialização de produtos e a de prestação de serviços de gestão de bens de terceiros. Os instrumentos constitutivos fundamentam a forma adotada pela Contribuinte para viabilizar suas operações comerciais, operações essas baseadas na venda direta sob a modalidade conhecida como "marketing de rede/multinível".

Venda direta é um modelo de distribuição de produtos onde são eliminadas vários elos da cadeia da circulação de mercadoria se considerarmos um plano padrão de comercialização. Em regra o produto sai direito da indústria para o consumidor final gerando uma redução significativa de custos com logística, transporte, embalagens e publicidade.

A Associação Brasileira de Empresas de Vendas Diretas (ABEVD) esclarece em seu sítio (<https://abevd.org.br/vendas-diretas/marketing-multinivel/>, acesso em 23.01.2019), que a "força do mercado de vendas diretas é formada por empreendedores independentes que atuam como revendedores de produtos e serviços de qualidade em contato direto com os consumidores". E ainda destaca que nesta modalidade de vendas, há dois principais modelos de lucros para os revendedores: o Marketing mononível, o revendedor compra o produto e o revende com uma margem de lucro média de 30%, e o Marketing multinível (MMN), onde o empreendedor obtém lucro tanto com a revenda de produtos e serviços como também com a formação de sua própria equipe de vendas, indicando outras pessoas para a sua rede. Nesse caso, seu faturamento será proporcional à receita gerada pelas vendas dos revendedores do seu time. Este modelo aumenta a capilaridade dos produtos e serviços oferecidos pelas empresas e tem papel importante no fomento de novos empreendedores.

No caso concreto, defende a Contribuinte que os contratos celebrados entre ela e seus respectivos distribuidores não possuem natureza de prestação de serviços sujeitos a incidência da contribuição previdenciária, inexistindo remuneração por serviço prestado pela pessoa física. É destacado que entre ela e os distribuidores são celebrados dois contratos: um de compra e venda e outro de prestação de serviços de gestão.

No primeiro o distribuidor adquire produtos a preço de atacado e poderá, a seu critério, consumi-los ou revendê-los, obtendo lucro com essa venda. Vale destacar que este lançamento não questiona os valores obtidos pelos distribuidores nesta modalidade.

O segundo contrato é um contrato onde a empresa, supostamente, presta serviço consubstanciado na gestão de recursos depositados pelos distribuidores em um fundo comum o qual serve, após o cumprimento das regras previstas nos "Planos de Marketing", para recompensar toda a rede de distribuidores vinculados à FLB. E foi analisando o contexto deste segundo contrato, que a fiscalização entendeu pela caracterização da ocorrência do fato gerador de contribuições previdenciárias.

Para a fiscalização o valor repassado a determinado distribuidor como 'bonificação' pelas compras efetuadas pelas pessoas que compõem sua respectiva rede de vendedores credenciados, nada mais é que pagamento decorrente dos serviços de intermediação feitos em favor da empresa. Seria, nos dizeres da DRJ, "um serviço de divulgação dos produtos da empresa, através da ampliação da rede de distribuição. A bonificação é o pagamento recebido pelo exercício dessa atividade de agenciamento, realizada por conta própria, mas para a empresa, diretamente vinculada a sua atividade fim, que tem como resultado o incremento de sua atividade produtiva e seu consequente crescimento".

Analisando os contratos juntados e os argumentos apresentados, em que pese entendimento em sentido contrário, compartilho das conclusões externadas pela fiscalização e ratificadas pela Delegacia de Julgamento, merecendo destaque alguns apontamentos.

Consta do "Boletim de Proteção do Consumidor/Investidor nº 06 - Marketing Multinível e Pirâmides Financeiras", citado pelas partes e editado pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM), em parceria com a então Secretaria Nacional do Consumidor (SENACON), documento divulgado em razão de inúmeras consultas de cidadãos sobre a legitimidade do trabalho no marketing multinível que:

A venda direta ao consumidor, de bens de consumo e certos serviços, caracteriza-se pela oferta desses itens fora de um estabelecimento comercial, podendo-se citar como exemplo a venda porta a porta. As empresas de vendas diretas fornecem diversos produtos à população, tais como cosméticos, utensílios domésticos e alimentos, os quais são distribuídos aos consumidores por meio do contato direto e pessoal dos vendedores com o consumidor. O sistema de marketing de rede ou multinível, como se verá adiante em mais detalhes, é apenas uma das formas de remunerar os revendedores, já que eles ganham não apenas em função do que vendem, mas também pela captação de outros vendedores.

(file:///C:/Users/CARF/Downloads/boletim_cvm_senacon_6.pdf, acesso em 23.01.2019)

Já em artigo veiculado pelo SEBRAE, o qual trata do crescimento da modalidade de venda diretas no Brasil (<http://www.sebraemercados.com.br/distribuicao-vendas-diretas-crescem-no-pais/>, acesso em 23.01.2019), é destacado que "Para vendedores,

horário flexível e perspectivas de novos amigos ou clientes são apontadas como vantagens, além da perspectiva de incremento da renda doméstica. Dependendo da empresa a qual se vincula, o vendedor pode ter a oportunidade ainda de incorporar um ganho adicional de bônus pela prestação de serviços como recrutamento e treinamento de novos distribuidores para aderirem ao sistema. Neste caso, as empresas definem critérios para a qualificação e a remuneração daqueles que desenvolvem as melhores equipes, oferecendo prêmios e vantagens financeiras aos que se destacam."

Observando os contratos e a declaração de Política da FLP, o que percebemos é exatamente a caracterização da afirmação acima, ou seja, os distribuidores independentes atuam como intermediadores de negócios e recebem valores proporcionais ao esforço de captação de colaboradores. Para tanto, entre as funções assumidas no contrato de distribuição está a de prestar apoio e assistência contínua a cada um dos vendedores recrutados.

Do teor do Contrato de Distribuição (e-fls. 2993) firmado entre as partes vale destacar as seguintes regras:

2.2 Na forma descrita na Declaração de Políticas da FLP, em função do volume de compras efetuadas pelo Distribuidor diretamente à FLP do Brasil a cada mês esta lhe concederá as bonificações por volume sob forma de pagamento em dinheiro ou cheque, ficando entendido que os critérios de pagamento e qualificação para recebimento das bonificações de volume são constantes da Declaração de Política da FLP.

5 Patrocínio

5.1 Segundo os termos e condições da Declaração de Políticas da FLP, o Distribuidor poderá submeter à FLP Brasil solicitação para credenciamento de terceiros como Distribuidores independentes dos Produtos.

5.1.1. Caso essa(s) pessoa(s) apresentada(s) pelo Distribuidor seja(m) aprovada(s) pela FLP Brasil, todas as compras por ela(s) efetuadas por novas pessoas apresentadas por tal Distribuidor(es) em cada mês proporcionarão ao Distribuidor a possibilidade de subir de nível no plano de marketing, de acordo com os critérios contidos na Declaração de Políticas da FLP Brasil

5.1.2. O Distribuidor, ao patrocinar o credenciamento de novos Distribuidores, deverá dar-lhes apoio e a assistência necessários, sem qualquer custo ou ônus, para que os mesmos possam desenvolver sua atividade de modo produtivo.

Já do documento de e-fls. 3282 e seguintes, que nos traz as "Políticas da Companhia", destacamos:

As companhias FLP têm uma longa história de sucesso. Elas fornecem produtos de alta qualidade, suporte excepcional e comprovado e um Plano de Marketing justo para seus Distribuidores independentes que compram os produtos para uso

pessoal ou revenda. O objetivo fundamental do Plano de Marketing da FLP é promover a utilização de seus produtos de alta qualidade, e o primeiro propósito de alguns Distribuidores é construir uma organização de vendas para promover a venda dos produtos a consumidores.

Em qualquer nível do Plano de Marketing da FLP, os Distribuidores são incentivados a vender, mensalmente, os Produtos a varejo, mantendo registros dessas vendas.

Os Distribuidores podem incentivar outras pessoas a vender a varejo, tornando-se seus patrocinadores. Distribuidores bem sucedidos são atualizados, conhecem o mercado e mantêm seus próprios clientes pessoais de venda a varejo.

...

3.5 A Regra de "Buy-back" é designada para impor ao patrocinador e à FLP a obrigação de garantir que o Distribuidor patrocinado esteja comprando produtos de forma consciente. Os Distribuidores não devem comprar mais produtos do que possam esperar vender dentro de um período de 30 dias. O Patrocinador deverá imprimir seus melhores esforços para direcionar os Distribuidores de modo que eles comprem somente os produtos que forem necessários para preencher a demanda imediata de venda e que produtos adicionais sejam comprados somente depois que 75% do estoque inicial de produtos tiver sido vendido ou de outro modo utilizado.

...

5 Bônus de Liderança

5.1 Depois que um Distribuidor se torna Gerente Reconhecido, ele deve apoiar todos os Distribuidores da sua rede com a intenção de ajudá-los a obter êxito como Distribuidores da FLP. Um Gerente Reconhecido Ativo se torna Gerente Líder uma vez que tenha desenvolvido um Gerente subordinado e pode se qualificar para receber seu respectivo Bônus de Liderança, desde que tenha vendas creditadas de 12 cc ou mais mensais, pessoais e de grupos de não gerentes Os caixas créditos de grupos de não gerentes são aqueles que não passam por um Gerente (ativo ou inativo).

...

6 Gerentes

6.1 Gerente Sênior

Os Distribuidores continuam a vender produtos mensalmente e a patrocinar e desenvolver outros Distribuidores para a posição de Gerente. Uma vez que um Gerente tenha patrocinado e desenvolvido dois (2) Gerentes Patrocinados de 1º Geração/Gerentes Reconhecidos, ele se tornará Gerente Sênior e receberá um novo Alfinete de Gerente com duas granadas.

10.1 Os Gerentes que preencherem os requisitos mínimos anuais de 1.500 cc contados de 1º de Abril a 31 de Março do ano seguinte se qualificarão para comparecer ao Super Rally Internacional. A FLP transportará o Gerente por via aérea ao Rally, num local designado pela empresa, por 5 dias e 4 noites. O Gerente se reunirá com o pessoal Executivo da FLP e comparecerá ao Rally Workshop e encontros de motivação Gerentes que se qualificam pela primeira vez também têm direito ao Pós Rally.

Pela leitura das cláusulas acima é possível afastar as argumentações da Contribuinte de que o valores pagos não seriam remuneração, inexistindo uma prestação de serviços de intermediação ou divulgação dos seus produtos pelos seus colaboradores.

Ora, é da própria essência do Marketing Multinível que os distribuidores façam a propaganda dos produtos comercializados, como destacado na própria política de negócios o objeto fundamental do plano é promover os produtos e essa promoção é feita exatamente por meio dos agentes de distribuição, agentes esse que - como é de conhecimento geral - realizam constantes eventos, reuniões, encontros sempre com o intuito de angariar pessoas para a rede. Afinal, como destacado no plano 'o primeiro propósito de alguns Distribuidores é construir uma organização para promover a venda dos produtos'.

Também não procede a alegação de que uma vez adquirido o produto o distribuidor pode optar por simplesmente consumi-los. Como consta das cláusulas, antes de efetuar uma nova aquisição, para garantir a viabilidade dos negócios, deve haver a comprovação da efetiva destinação de no mínimo 75% do volume da compra mensal, cabendo ao Distribuidor Patrocinador verificar tal condição nos termos da política do "Buy-back". Pelas descrições e condições impostas pela empresa não nos parece apropriado o entendimento de que a bonificação seria baseada na compra, na verdade o objeto é a venda no varejo (este extremamente pulverizado) e é sobre essa venda que são calculadas as vantagens pagas ao distribuidor.

No que tange a parte do contrato relacionada à promoção dos produtos, para a empresa a relação contratual entre ela e seus distribuidores seria meramente comercial, recebendo os últimos uma bonificação em razão do volume de vendas. Ora, em relações comerciais as bonificações se dão por meio do envio de mercadoria e não por meio do pagamento de valores em espécie. O conceito contábil de bonificação envolve o desconto comercial dado dentro do documento fiscal por meio de entrega de quantidade maior de mercadorias ao mesmo preço. Bonificação efetuada em dinheiro assume o viés de pagamento ou de doação.

E aqui um ponto relevante é discutirmos qual seria de fato a natureza do fundo que custeia este pagamento. Mais uma vez destacamos que não compõe a base de cálculo do lançamento a renda auferida pelas pessoas físicas como lucro na revenda dos produtos, afinal este preço é pago diretamente pelo consumidor final ao distribuidor. No caso nos interessa as comissões/bonificações/bônus recebidos pelo volume de mercadorias vendidas pelo distribuidor. Vale lembrar que somente receberá a bonificação aquele distribuidor que assumir a condição de patrocinador de outros distribuidores. Nos termos do Plano de Marketing da FLB ao 'novo distribuidor' não é pago qualquer bônus, **embora pelas regras ele também contribua para o fundo.**

Segundo exposto pela empresa os valores relativos às supostas bonificações são retirados de um fundo formado pelo investimento dos próprios distribuidores, e neste sentido considerando que um distribuidor apenas recebe de volta um valor que foi por ele mesmo aportado, não haveria a caracterização de remuneração. A FLB, mediante recebimento de R\$ 1,00, ao mês de cada distribuidor, prestaria o serviço de gerir - nos termos das políticas do plano de marketing por ela mesma criado - os valores que deveriam ser repassados a cada distribuidor patrocinador em razão do seu esforço de atrair novos vendedores. Em parecer jurídico apresentado pela Contribuinte é esclarecido que:

Relata-nos a Consulente que a soma dos custos com a importação mais a margem de lucro por ela praticada corresponde a, aproximadamente, 60% dos seus ingressos relacionados às vendas, de modo que os, aproximadamente, 40% restantes seriam a parcela do VAR. Confirma, então, sua receita efetiva em torno de 60% do valor recebido e informado nas notas fiscais, sendo os outros 40% ingressos temporários, recursos de terceiros que a Consulente apenas administra e posteriormente repassa aos Distribuidores/Compradores, a título de prêmios aos integrantes das redes na proporção do consumo daquelas pessoas cadastradas.

E acrescenta:

Nesse modelo negocial, portanto, não há relação de emprego, de prestação de serviço autônomo ou de distribuição comercial. Forma-se, sim, um contrato simples de compra e venda por meio do qual as partes concordam em promover um modelo especial de marketing, com atribuição de recursos a um fundo que fica responsável pelo pagamento de prêmios, os quais não são realizados com recursos da Consulente, mas sim com recursos dos próprios Distribuidores/Compradores, por meio do chamado "Valor de Alocação de Rede" - VAR, administrado pela Consulente.

Diante disso, e corretamente, os valores relativos ao VAR não são contabilizados como receita pela Consulente, e os prêmios distribuídos a partir do montante dessas contribuições não são contabilizados como despesa, vez que se está diante de recursos de titularidade dos Distribuidores/Compradores, e não da FLP. que se limita a prestar o serviço de administração desses recursos.

Com todas as honras ao ilustre Parecerista, a narrativa demonstra uma certa incoerência. Pelos apontamentos feitos, o contrato celebrado entre as partes seria um verdadeiro contrato de compra e venda e como tal está acobertado pela emissão de nota fiscal. Do valor total da nota emitida, por deliberação interna da Contribuinte, são considerados como receita apenas 60%, os outros 40% são recursos de terceiros. Ora se são recursos de terceiros por que estão destacadas na nota fiscal como valor de produto? E ainda, uma vez emitida a nota com o valor 'global' a empresa declara que este é o valor da operação e, salvo melhor juízo, sobre ele incidiria inclusive o ICMS e o polêmico IPI, por exemplo. Por qual razão a empresa assumiria esse ônus? Ora, o que se nota são operações de venda por meio da qual a empresa auferir receita e utilizada parte desta, como ocorre em toda atividade comercial, para custear suas despesas operacionais (a qual incluiu os serviços de intermediação e promoção do produto realizados pelos distribuidores patrocinados).

Importante ainda dois apontamentos, se o fundo serve apenas para as bonificações e se é custeado pelos distribuidores, poderia um 'novo distribuidor' (que não recebe bonificação) optar por não contribuir para o fundo, assumindo apenas sua condição de consumidor final? Ao que parece não, pela política da empresa antes de receber o produto o distribuidor deve comprovar o efetivo recolhimento dos valores constantes da notas, que como dito traz o valor global do produto. A segregação em 60% / 40% somente é veiculada em documento extrafiscal ('tabela de requisição de produtos') que circula entre os membros da rede de distribuição e tais percentuais podem ser livremente e unilateralmente alterados pela Contribuinte com o intuito de "(I) manter viável o sistema de comercialização, (II) cumprir determinações legais e (III) se adaptar a mudança na economia " (cláusula 8.1 do Contrato de distribuição).

Vale destacar que a política de bonificação vai muito além do mero 'repasso de dinheiro', ao que parece este fundo também serviria para custear as viagens, jóias, relógios, eventos de qualificação e esculturas ofertadas aos distribuidores mais qualificados. Afinal, como dito, se o lucro da empresa pela venda é sempre de 60%, todas as despesas para comercialização do produto parecem ser custeadas pelo fundo.

Por fim, e como citado pela fiscalização, não nos parece razoável admitir que a Contribuinte preste um serviço de gestão de bens de terceiros, afinal se considerarmos a complexidade da enorme rede de colaboradores, cada qual com seu patamar de bonificação, a remuneração de R\$ 1,00/mês recebida por essa suposta prestação de serviço se mostra ínfima e acaba por desnaturar a finalidade do contrato.

Assim, ao contrário do entendimento externado pelo acórdão recorrido, entendo que a intenção ou vontade da Empresa ao firmar contratos de distribuição tem como objetivo principal recrutar pessoas que atuarão e prestarão serviços, guardadas as especificidades, semelhante ao de um representante comercial. Essas pessoas receberão comissões sempre que sua cartela de clientes adquirir os produtos da FLB, o fato de a compra/venda se dar sob a sistemática da venda direta em nada afeta a natureza dessa comissão paga ao distribuidor patrocinador. Mais uma vez, não soa real a afirmação que o objeto da empresa seria o de prestar um serviço de gestão mediante remuneração de quantia ínfima.

Temos, portanto, a realização da regra matriz de incidência da contribuição previdência, onde pessoa física recebe remuneração paga por pessoa jurídica em razão de um serviço que lhe é prestado, serviço esse - no presente caso - consubstanciado na intermediação de negócios por meio da promoção dos produtos comercializados pela Contribuinte.

Pelo exposto dou provimento ao recurso da Fazenda Nacional.

Recurso do Contribuinte:

Quanto ao recurso do Contribuinte, cujo objeto se limita a discussão acerca do critério de aplicação das multas, necessário tecer alguns esclarecimentos.

O acórdão 2301-004.218, decisão que enfrentou o tema e não foi modificada pelo acórdão de embargos, assim dispôs sobre a multa:

Quanto a multa aplicada, diz que a Fiscalização entendeu equivocadamente que a melhor multa a ser aplicada à Recorrente é a que vigia na ocasião dos fatos geradores, mas aplicou a multa do artigo 35A da Lei 8.212/91 que nem existia na época, razão pela qual deverá ser anulada.

Anulada não é o caso, mas penso que há de se analisar qual a multa melhor benéfica o Recorrente.

Há de se reconhecer o direito do contribuinte à redução da multa incidente pelo não recolhimento da contribuição previdenciária para 20%, sendo a mesma aplicável a todos os períodos, uma vez que as multas aplicadas por infrações administrativas tributárias, devem seguir o princípio da retroatividade da lei mais benéfica ao contribuinte, com previsão legal no artigo 106, inciso II, "c" do CTN, reduzindo-se o valor da multa aplicada para o percentual de 20%, por aplicação retroativa da Lei nº 9.430/96.

O art. 106, II, "c", do Código Tributário Nacional prevê expressamente que a lei nova possa reger fatos geradores pretéritos, desde que se trate de ato não definitivamente julgado, por aplicação do princípio da retroatividade benéfica.

De mais a mais, na lei não há distinção da multa moratória e a punitiva, e por isto mesmo o contribuinte faz jus à incidência da multa moratória mais benéfica, sendo cabível a aplicação retroativa do art. 35A da Lei 8.212/91, conforme realizou o lançamento, o que deságua na não assistir razão o Recorrente.

E assim restou registrado o *decisum* do acórdão 2301-004.218:

Acordam os membros do colegiado DECISÃO: 1) Por unanimidade de votos: a) em dar provimento ao recurso, na questão das bonificações, devido à ausência de comprovação do fato gerador, nos termos do voto do Relator; b) em negar provimento aos demais argumentos da recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a).

Analisando o relatório fiscal e observando os apontamentos constantes das FLDs (Fundamentos Legais dos Débitos), temos que o lançamento ao efetuar o cálculo se baseou nas regras postas pela legislação vigente na data da ocorrência do fato gerador, tendo utilizado como multa pelo não pagamento do tributo o percentual de 24%, previsto no revogado art. 35, II, 'a', e para a cobrança da multa pelo descumprimento da obrigação acessória os valores fixos por número de segurados do então art. 32, IV e §4º todos da Lei nº 8.212/91. Segundo apurado e para cumprir a exigência do art. 106 do CTN, entendeu a autoridade fiscal que, no momento do lançamento, os valores anteriores eram mais benéficos ao contribuinte.

Conforme destacado, apesar de haver uma pequena confusão na redação do voto, fato é que as partes não embargaram e a Fazenda Nacional também não apresentou recurso contra esta parte da decisão, assim, a meu vez o que teríamos hoje seria uma decisão no sentido de que o percentual a ser aplicado para fins da realização da comparação do cálculo da multa seria o de 20% previsto no atual art. 35 da Lei nº 8.212/91, que nos remete ao art. 61 da Lei nº 9.430/96.

Entretanto, para maioria do Colegiado, a parte da decisão que transitou em julgado foi aquela exposta no *decisum* que acabou por negar provimento ao recurso voluntário do contribuinte no que tange aos 'demais argumentos', o que inclui a manutenção da multa nos termos em que lançada.

Neste cenário, e em que pese os argumentos recursais, é de se ressaltar que esta Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) tem o entendimento de que na aferição acerca da aplicabilidade da retroatividade benigna do art. 106 do CTN, 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 o entendimento 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 proferido no Acórdão nº 9202-004.499 (Sessão de 29 de setembro de 2016):

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. 32A 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.

Cumprе 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.

Referido entendimento, que reflete as explicações da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14/2009, foi recentemente ratificado com edição da Súmula CARF nº 119 com o seguinte teor:

SÚMULA CARF 119.

No caso de multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, associadas e exigidas em lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, a retroatividade benigna deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos geradores, com a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Assim, quando da execução do julgado deverá ser observada a necessidade de adequação da multa haja vista a Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14/2009 e Súmula CARF nº 119.

Diante do exposto, nego provimento ao recurso do Contribuinte.

Conclusão:

Diante do exposto conheço dos recursos para no mérito dar provimento ao recurso da Fazenda Nacional e negar provimento ao recurso do Contribuinte.

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri