



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

**Processo nº** 10166.722656/2010-28  
**Recurso nº** 999.999 Voluntário  
**Acórdão nº** 2301-002.788 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 15 de maio de 2012  
**Matéria** AUTO DE INFRAÇÃO: GFIP. FATOS GERADORES  
**Recorrente** RÁPIDO BRASÍLIA TRANSPORTE E TURISMO LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2006 a 28/02/2006

APRESENTAÇÃO DE GFIP/GRFP COM DADOS NÃO CORRESPONDENTES AOS FATOS GERADORES DE TODAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS .

Toda empresa está obrigada a informar, por intermédio de GFIP/GRFP, todos os fatos geradores de contribuição previdenciária.

**REMUNERAÇÃO - CONCEITO**

Remuneração é o conjunto de prestações recebidas habitualmente pelo empregado pela prestação de serviços, seja em dinheiro ou em utilidades, provenientes do empregador ou de terceiros, decorrentes do contrato de trabalho.

**AUXÍLIO ALIMENTAÇÃO *IN NATURA* - NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA**

Não há incidência de contribuição previdenciária sobre os valores de alimentação fornecidos *in natura*, conforme entendimento contido no Ato Declaratório nº 03/2011 da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional - PGFN

**PRODUTIVIDADE - PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS**

Para ocorrer a isenção fiscal sobre os valores pagos aos trabalhadores a título de participação nos lucros ou resultados, a empresa deverá observar a legislação específica sobre a matéria.

Ao ocorrer o descumprimento da Lei 10.101/2000, as quantias creditadas pela empresa aos empregados passa a ter natureza de remuneração, sujeitas, portanto, à incidência da contribuição previdenciária.

O PRL pago em desacordo com o mencionado diploma legal integra o salário de contribuição.

**LISTA DE CO-RESPONSÁVEIS**

A imputação da responsabilidade prevista no art. 135, III, do CTN não está vinculada apenas ao inadimplemento da obrigação tributária, mas à comprovação das demais condutas nele descritas: prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei contrato social ou estatutos.

#### MULTA APLICADA

Em relação à aplicação de multa pelo descumprimento de obrigação acessória previdenciária, o seu cálculo final deve observar o disposto no artigo 32-A, da Lei 8.212/91, nos termos da redação dada pela Lei 11.941/09.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Crédito Tributário Mantido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, I) Por maioria de votos: a) em dar provimento parcial ao recurso, para excluir da autuação os valores oriundos de auxílio alimentação pagos in natura, nos termos do voto da Relatora. Vencido o Conselheiro Mauro José Silva que votou em negar provimento ao Recurso nesta questão; b) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para aplicar ao cálculo da multa o art. 32-A, da Lei 8.212/91, caso este seja mais benéfico à Recorrente, nos termos do voto do(a) Redator designado(a). Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira, que votaram em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para determinar que a multa seja recalculada, nos termos do I, art. 44, da Lei nº. 9.430/1996, como determina o Art. 35-A da Lei 8.212/1991, deduzindo-se as multas aplicadas nos lançamentos correlatos, e que se utilize esse valor, caso seja mais benéfico à Recorrente; c) em dar provimento ao recurso voluntário, nas preliminares, para afastar a responsabilidade dos administradores da recorrente, nos termos do voto do Redator designado. Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira que votaram em dar provimento parcial para deixar claro que o rol de co-responsáveis é apenas uma relação indicativa de representantes legais arrolados pelo Fisco, já que, posteriormente, poderá servir de consulta para a Procuradoria da Fazenda Nacional, nos termos do voto do(a) Relator(a); II) Por unanimidade de votos: a) em negar provimento ao recurso na questão da produtividade, nos termos do voto da Relatora; b) em negar provimento ao recurso na questão dos levantamentos FO, FP e SI, nos termos do voto da Relatora; c) em negar provimento ao Recurso nas demais alegações da Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a). Redator designado: Damião Cordeiro de Moraes.

(assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira - Presidente.

(assinado digitalmente)

Bernadete De Oliveira Barros - Relator.

(assinado digitalmente)

Damião Cordeiro de Moraes - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Oliveira (Presidente), Adriano Gonzales Silvério, Bernadete de Oliveira Barros, Damião Cordeiro de Moraes, Mauro José Silva, Leonardo Henrique Lopes

## Relatório

Trata-se de Auto de Infração, lavrado em 17/11/2010, por ter a entidade acima identificada apresentado GFIP/GRFP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, infringindo, dessa forma, o inciso IV e § 5º, do art. 32, da Lei 8.212/91, c/c o art. 225, IV e § 4º, do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99.

Conforme Relatório do AI, a empresa deixou de informar, em GFIP, os pagamentos habitualmente efetuados a segurado empregado, a título de auxílio alimentação sem inscrição no PAT e a título de produtividade, considerados remuneração pela auditoria fiscal, verificados em Folha de Pagamentos e na Contabilidade.

A autoridade lançadora informa que a apuração dos valores de remuneração foi feita a partir das Folhas de Pagamentos, dos registros contábeis e de planilhas fornecidos pelo Contribuinte em meio digital.

Esclarece que, ao se comparar o valor da multa aplicada na forma da legislação vigente à época do fato gerador com aquele resultante da aplicação da legislação vigente à época da lavratura do Auto de Infração, verificou-se condição de penalidade menos severa ao Contribuinte quando aplicada a legislação vigente à época da ocorrência do fato gerador.

A recorrente impugnou o débito e a Secretaria da Receita Federal do Brasil, por meio do Acórdão 03-43.018, da 7ª Turma da DRJ/BSB, julgou a impugnação improcedente, mantendo o crédito tributário.

Inconformada com a decisão, a recorrente apresentou recurso tempestivo, alegando, em síntese, o que se segue.

Inicialmente, reitera que, ao contrário do que apontou a fiscalização, não houve qualquer equívoco quanto às GFIPs apresentadas pela empresa, uma vez que os valores pagos aos empregados da empresa a título de auxílio-alimentação e produtividade não se caracterizam, em absoluto, remuneração a ensejar contribuição previdenciária.

Em relação ao auxílio alimentação concedido *in natura* (cartão magnético), argumenta que não há que se falar em ocorrência do fato gerador da contribuição previdenciária, uma vez que a ausência de renovação de inscrição no PAT e mesmo a ausência da própria inscrição não afasta a natureza não salarial de tal verba.

Relativamente a verbas pagas a título de produtividade, alega que trata-se de pagamentos realizados com base na Lei 10.101/2000 e não de remuneração que ensejasse incidência de contribuição previdenciária.

Observa que a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa constitui garantia constitucional prevista no inciso XI do art. 7º, da CF, que exclui, de forma expressa, a natureza remuneratória da referida verba, e que nenhuma norma infraconstitucional teria o condão de fazer incidir a contribuição previdenciária sobre o pagamento realizado a esse título.

Afirma que a premiação paga pela empresa aos seus empregados atende perfeitamente a regra matriz de exclusão da incidência da contribuição previdenciária, não se caracterizando como salário de contribuição e cita a jurisprudência do STJ para demonstrar que é pacífico o entendimento de que não incide contribuição sobre a participação nos lucros a empregados

Argumenta que, se não subsistem os lançamentos correspondentes às obrigações principais, a mesma sorte devem seguir os autos de infração lavrados em decorrência do descumprimento de obrigações acessórias, impondo o afastamento da multa aplicada.

Assevera que não há que se falar em qualquer incorreção ou omissão nas informações prestadas pela empresa por meio de GFIP.

Solicita que seja afastada a responsabilização pessoal dos sócios pelas dívidas tributárias da empresa, ressaltando que não restou demonstrado, pela autoridade fiscal, a prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Finaliza concluindo que impõe-se a reforma do acórdão, julgando-se improcedente o auto de infração em todos os seus termos, e requerendo que seja julgado improcedente o lançamento.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Bernadete de Oliveira Barros

O recurso é tempestivo e todos os requisitos de admissibilidade foram cumpridos, não havendo óbice para seu conhecimento.

Da análise do recurso apresentado, registro o que se segue.

Inicialmente, a autuada alega que não houve qualquer omissão nas GFIPs apresentadas pela empresa, uma vez que os valores pagos aos empregados da empresa a título de alimentação sem o PAT e produtividade não se caracterizam remuneração a ensejar contribuição previdenciária.

Em relação ao auxílio alimentação, é oportuno observar que a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional-PGFN emitiu o Ato Declaratório nº 03/2011, publicado no D.O.U em 22/12/2011, autorizando a dispensa de apresentação de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, desde que inexistia outro fundamento relevante “*nas ações judiciais que visem obter a declaração de que sobre o pagamento in natura do auxílio-alimentação não há incidência de contribuição previdenciária*”,

Diante do citado Ato, e considerando que o Decreto 70.235/72 estabelece que o disposto no caput do art. 26A não se aplica aos casos de lei ou ato normativo que fundamente crédito tributário objeto de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, e que a Lei 10.522/2002, citada no art. 26A, determina que os créditos tributários já constituídos relativos à matéria de que trata o seu artigo 19 devem ser revistos de ofício pela autoridade lançadora, entendo que devam ser excluídos do débito, por provimento, o valor da penalidade aplicada referente ao fornecimento de alimentação *in natura*, por não integrar o salário de contribuição, independente de a empresa ter ou não efetuado adesão ao PAT.

Relativamente a verbas pagas a título de produtividade, a recorrente alega que trata-se de pagamentos realizados com base na Lei 10.101/2000 e não de remuneração que ensejasse incidência de contribuição previdenciária, motivo pelo qual não estaria obrigada a informar tais valores em GFIP.

No entanto, o conceito de salário de contribuição expresso no art. 28 inciso I da Lei 8.212/91 é “*...a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma,...*” (grifei).

A própria Constituição Federal, preceitua, no § 4º do art. 201, renumerado para o § 11, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 20/98, o seguinte:

*§ 11. Os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e conseqüentemente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei. (grifei)*

Portanto, a condição de se tratar ou não de salário não está vinculada ao interesse da fonte pagadora ou do empregador em, com aquele pagamento, assalariar ou não

seu empregado. Ou seja, não é o nome do pagamento ou a vontade da empresa em si que vai determinar sua natureza jurídica.

O que irá afastar a verba paga da incidência tributária é a estreita observância à legislação específica que trata da matéria.

No presente caso, não resta dúvida que a verba intitulada “produtividade”, não está incluída nas hipóteses legais de isenção previdenciária, previstas no § 9º, art. 28, da Lei 8.212/91.

De fato, a alínea “j”, do § 9º, do art. 28 da Lei 8.212/91, isenta de contribuição previdenciária apenas a participação nos lucros ou resultados da empresa quando paga ou creditada de acordo com a lei específica, no caso a Lei nº 10.101/99, o que não é o caso em tela, já que a fiscalização constatou que a referida verba foi paga pela autuada em desacordo com o mencionado diploma legal, integrando, portanto, o salário de contribuição.

Assim, está correto o procedimento fiscal em incluir na base de cálculo da contribuição previdenciária e no cálculo da penalidade aplicada, os valores pagos pela recorrente a título de produtividade, como está correta a decisão recorrida em manter tal rubrica no AI.

A recorrente argumenta que a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa constitui garantia constitucional prevista no inciso XI do art. 7º, da CF, que exclui, de forma expressa, a natureza remuneratória da referida verba, e que nenhuma norma infraconstitucional teria o condão de fazer incidir a contribuição previdenciária sobre o pagamento realizado a esse título.

Porém, como exposto acima, o legislador isentou da contribuição previdenciária apenas os PLR pagos de acordo com lei específica que, no caso, é a Lei 10.101/00.

Dessa forma, para que não incida a contribuição social, a empresa deve, sim, observar o disposto na Lei 10.101/00.

Esse também é o entendimento da ministra Eliana Calmon, do STJ, que se manifestou no sentido de que, para ocorrer a isenção fiscal sobre os valores pagos aos trabalhadores a título de participação nos lucros ou resultados, a empresa deverá observar a legislação específica sobre a questão.

Para a ministra, ao ocorrer o descumprimento da Lei 10.101/2000, as quantias creditadas pela empresa aos empregados passa a ter natureza de remuneração, sujeitas, portanto, à incidência da contribuição previdenciária.

A fiscalização constatou que os pagamentos eram mensais, o que contraria o disposto no § 2º, do art. 3º, da Lei 10.101/00, além de não constar, no texto das Convenções Coletivas de Trabalho, regras claras e objetivas quanto às metas a serem alcançadas ou quanto periodicidade da distribuição, conforme exige o § 1º do art. 2º, do mesmo diploma legal.

Cumpre observar ainda que, ao contrário do que defende a autuada, a não vinculação da participação nos lucros à remuneração não é auto aplicável, já que a Constituição Federal remeteu à lei a função de estabelecer critérios e regras para desvincular a participação

nos lucros da remuneração, o que, entendo, foi feito com muita propriedade pelo legislador, ao editar a Lei 10.101/00.

Nesse sentido, não é a simples previsão em acordo coletivo ou o pagamento de parcelas intituladas pelo empregador de PRL é que vai retirar a natureza salarial da verba em comento.

Em que pese o entendimento da recorrente de que as Convenções Coletivas de Trabalho, conforme a CLT, produzem efeitos de lei entre as partes, conforme o art. 7º, XXVI da CF, vale esclarecer que a doutrina há muito já consagrou a autonomia científica do Direito Previdenciário em face do Direito do Trabalho.

O conceito de salário-de-contribuição não se confunde com o conceito de remuneração retirado do Direito Laboral. Segundo Wladimir Novaes Martinez (Comentários à Lei Básica da Previdência Social), *“O conceito previdenciário de salário-de-contribuição não tem de coincidir exatamente com a definição trabalhista de remuneração ou, com mais razão, com a descrição de salário. Para isso é necessário o tipo legal circunscrever o fato gerador, impondo suas condições”*.

Ademais, os efeitos indenizatórios pactuados em acordos coletivos somente repercutem na esfera da relação de emprego, não atingindo terceiros estranhos à relação laboral, entre os quais, a Previdência Social.

Nesse sentido, nos ensina Adriana Hilgenberg de Araújo (Direito do trabalho e direito processual do trabalho: temas atuais, Editoria Juruá, p 55 e 56) : *“ Como visto, as convenções e acordos coletivos são fontes do Direito do Trabalho, cujas cláusulas serão aplicadas a todos os pertencentes a uma determinada categoria ou empresa (no caso dos acordos). As cláusulas, tanto as obrigatórias (CLT artigo 616), facultativas, obrigatórias ou normativas, devem respeitar o ordenamento legal, não podendo ferir preceitos, sejam eles constitucionais ou infraconstitucionais, salvo expressa autorização .”* (grifei).

Assim, a observância ao ordenamento jurídico infraconstitucional não agride a garantia constitucional do reconhecimento das convenções e acordos coletivos, prevista no inciso XXVI, art. 7º, da Constituição Federal, vez que se encontra insculpida, em toda a Constituição, o respeito ao princípio da legalidade.

Em consequência, os acordos coletivos não têm a força de alterar disposições legais, em especial, as inseridas nas Leis 8.212/91 e 10.101/00.

Ademais, a própria autuada afirma que os valores pagos pela empresa a título de produtividade possui a natureza de prêmio.

E, segundo Amauri Mascaro Nascimento: *“A natureza jurídica do prêmio não sofre, praticamente, contestações. É uma forma de salário vinculado a um fator de ordem pessoal do empregado ou geral de muitos empregados, via de regra a sua produção. Daí falar-se, também, em salário por rendimento ou salário por produção. Caracteriza-se, também, pelo seu aspecto condicional. Uma vez verificada a condição de que resultam, devem ser pagos”*. (In “Teoria Jurídica do Salário”, Editora LTR, 1994, pg. 256).

Portanto, prêmio é remuneração. Esse também é o entendimento do TST:

*“Prêmio é gratificação, e gratificação é salário, se ajustada expressa ou tacitamente, porque a CLT não exige o ajuste expresso”* TST pleno E-RR 1943/82 - DJU 06/12/85 - pág. 22644”

Dessa forma, não há amparo legal para a não-incidência de contribuição previdenciária sobre a verba intitulada “produtividade”, pago pela empresa em favor de seus empregados.

E, sendo o lançamento um ato vinculado, a fiscalização, ao constatar a ocorrência do fato gerador da contribuição previdenciária e a não inclusão, em GFIP, dos valores pagos pela empresa a título de produtividade, lavrou o competente auto, por infração à legislação previdenciária, consoante determinação expressa no art. 32, inciso IV, e § 1º, da Lei 8.212/91, transcrito a seguir:

*Art. 32. A empresa é também obrigada a:*

*(...)*

*IV - informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social INSS, por intermédio de documento a ser definido em regulamento, dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS. (Acrescentado pela MP nº 1.596-14, de 10/11/97, de 10/11/97, convertida na Lei nº 9.528, de 10/12/97)*

*§ 1º O Poder Executivo poderá estabelecer critérios diferenciados de periodicidade, de formalização ou de dispensa de apresentação do documento a que se refere o inciso IV, para segmentos de empresas ou situações específicas. (Acrescentado pela MP nº 1.596-14, de 10/11/97, convertida na Lei nº 9.528, de 10/12/97)*

Assim, conforme exposto acima, houve infração à legislação previdenciária e, como não é facultado ao servidor público eximir-se de aplicar uma lei, a Autoridade Fiscal, ao constatar o descumprimento de obrigação acessória, lavrou corretamente o presente auto, em observância ao art. 33 da Lei 8212/99 e art. 293 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048/99:

*Art.293. Constatada a ocorrência de infração a dispositivo deste Regulamento, a fiscalização do Instituto Nacional do Seguro Social lavrará, de imediato, auto-de-infração com discriminação clara e precisa da infração e das circunstâncias em que foi praticada, dispositivo legal infringido e a penalidade aplicada e os critérios de sua gradação, indicando local, dia, hora de sua lavratura, observadas as normas fixadas pelos órgãos competentes.*

A empresa autuada requer, ainda, que seja afastada a responsabilização pessoal dos sócios pelas dívidas tributárias da empresa, ressaltando que não restou demonstrado, pela autoridade fiscal, a prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Todavia, cumpre esclarecer que a inclusão do nome dos co-responsáveis é um dos requisitos necessários para a constituição do crédito.

O sujeito passivo que deve suporta o ônus contido no AI em tela é a própria empresa, sendo ela, em primeira análise, a responsável pelo crédito ora discutido, não podendo

se afirmar que sejam as pessoas arroladas no relatório de co-responsáveis, neste momento, o sujeito passivo da obrigação inadimplida.

Desse modo, a indicação dos sócios e administradores no anexo denominado de CORESP nada mais representa do que documento instrutório do AI, previsto na legislação previdenciária.

Como o art. 79, inciso VII, da Lei n.º 11.941/2009, revogou o art. 13 da Lei n.º 8.620/93, a simples indicação dos representantes legais da empresa por meio do CORESP não implica a sua inscrição de imediato em dívida ativa.

Registre-se que a lista nominal serve apenas como uma relação indicativa de representantes legais arrolados pelo fisco, já que posteriormente servirá de consulta para a Procuradoria da Fazenda Nacional.

Porém, para deixar claro que o fisco não pode incluir as pessoas físicas relacionadas no CORESP de pronto na certidão da dívida ativa, entendo que deva ser deixado consignado o provimento parcial do recurso, eis que necessário para o dispositivo final do julgado.

Nesse sentido, acato o requerimento formulado pela recorrente, a fim de afastar a co-responsabilidade dos representantes legais.

Pelo exposto e

Considerando tudo mais que dos autos consta,

VOTO por CONHECER DO RECURSO, para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, para excluir do cálculo da multa aplicada os valores relativos ao Auxílio Alimentação, por improcedência, e para deixar claro que o rol de co-responsáveis é apenas uma relação indicativa de representantes legais arrolados pelo fisco, podendo servir, posteriormente, de consulta para a Procuradoria da Fazenda Nacional

É como voto

Bernadete de Oliveira Barros - Relatora

## **Voto Vencedor**

Conselheiro Damião Cordeiro de Moraes

### **DO CORESP**

Trata-se de recurso voluntário interposto pela empresa RÁPIDO BRASÍLIA TRANSPORTE E TURISMO LTDA em face da decisão que manteve o lançamento referente às contribuições devidas e não pagas a Terceiros e Fundos (FNDE, INCRA, SEBRAE, SEST e SENAT).

No caso em análise, não obstante o bom arrazoadado trazido pela nobre Conselheira Relatora, no sentido de que o rol de co-responsáveis é apenas uma relação indicativa de representantes legais arrolados pelo fisco, que pode servir, posteriormente, de consulta para a Procuradoria da Fazenda Nacional, tenho como certo que a responsabilidade da pessoa física não pode decorrer da simples falta de pagamento de tributo.

Além disso, é inquestionável que o lançamento tributário tem sua exigibilidade em face da sociedade contribuinte. O que é questionável é a exigibilidade de tais créditos perante o administrador dessa sociedade.

A sujeição passiva da obrigação principal no direito tributário, como é sabido, se dá de duas formas: por contribuição (CTN 121, parágrafo único, inciso, I) ou por responsabilização (CTN 121, parágrafo único, inciso II). No caso em tela, inegável a condição de contribuinte da sociedade.

De outro lado, é completamente dúbia a condição de responsável do administrador por esses créditos. O que o sistema tributário prevê é a responsabilidade tributária do administrador por atos irregulares – atos ultra vires –, seja este administrador sócio ou não.

A forma da responsabilização daquele que exerça cargo de administração ou gerência encontra-se presente no art. 135, inc. III do CTN, que dispõe: “*Art. 135 – São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos: [...] III – os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.*”

De maneira que, sem a presença dos requisitos do art. 135, não há de se falar em responsabilidade do sócio administrador. Nesse sentido leciona o prof. Luciano Amaro: “*Para que incida o dispositivo, um requisito básico é necessário: deve haver prática de ato para qual o terceiro não detinha poderes, ou de ato que tenha infringido a lei, o contrato social ou o estatuto de uma sociedade. Se inexistir esse ato irregular, não cabe a invocação do preceito em tela*”(in *Direito Tributário Brasileiro*. 9 ed. São Paulo: Saraiva, 2003. P.319).

*In casu*, o fisco não colacionou aos autos nenhuma manifestação que delimite a ter havido a prática de ato para o qual os relacionados não detivessem poderes, ou de ato que tenha infringido a lei, o contrato social ou o estatuto da empresa. Nesse sentido, uníssono é a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ):

“**TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. SÓCIO. RESPONSABILIDADE. ILEGITIMIDADE PASSIVA. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. CABIMENTO. ART. 135, III. DO CTN.**

*PRECEDENTES.1. A arguição da exceção de pré-executividade com vista a tratar de matérias de ordem pública em processo executivo fiscal – tais como condições da ação e pressupostos processuais – somente é cabível quando não for necessária, para tal mister, dilação probatória. 2. A imputação da responsabilidade prevista no art. 135, III, do CTN não está vinculada apenas ao inadimplemento da obrigação tributária, mas à comprovação das demais condutas nele descritas: prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei contrato social ou estatutos.3. Recurso especial provido”[g.n] (REsp 426.157/SE, Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJ 18.08.2006 p. 361).”*

Assim, ante a impossibilidade de responsabilização tributária dos administradores da recorrente pelos créditos lançados (art. 135 do CTN), ante a ausência de provas no sentido da prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei contrato social

ou estatutos, devem ser excluídos da relação de vínculos as pessoas nele relacionadas, no que dou provimento ao recurso voluntário nesta parte.

## DA MULTA

No que se refere à multa aplicada pelo descumprimento da obrigação acessória – apresentação de GFIPs com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias – entendo que o lançamento deve ser reformado.

Isso porque a Lei n.º 11.941, de 2009, alterou a Lei n.º 8.212/91 para abrandar os valores da multa aplicada:

*“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.”*

artigo 32-A: Diante da regulamentação acima exposta, é possível identificar as regras do

a) é regra aplicável a uma única espécie, dentre tantas outras existentes, de declaração: a Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP;

b) é possibilitado ao sujeito passivo entregar a declaração após o prazo legal, corrigi-la ou suprir omissões antes de algum procedimento de ofício que resultaria em autuação;

c) regras distintas para a aplicação da multa nos casos de falta de entrega/entrega após o prazo legal e nos casos de informações

incorretas/omitidas; sendo no primeiro caso, limitada a vinte por cento da contribuição;

d) desvinculação da obrigação de prestar declaração em relação ao recolhimento da contribuição previdenciária;

e) reduções da multa considerando ter sido a correção da falta ou supressão da omissão antes ou após o prazo fixado em intimação; e

f) fixação de valores mínimos de multa.

Nesse momento, passo a examinar a natureza da multa aplicada com relação à GFIP, sejam nos casos de “falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo” ou “informações incorretas ou omitidas”.

O inciso II do artigo 32-A manteve a desvinculação entre as obrigações do sujeito passivo: acessória, quanto à declaração em GFIP e principal, quanto ao pagamento da contribuição previdenciária devida:

*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.*

Dessa forma, depreende-se da leitura do inciso que o sujeito passivo estará sujeito à multa prevista no artigo, mesmo nos casos em que efetuar o pagamento em sua integralidade, ou seja, cem por cento das contribuições previdenciárias.

E fazendo uma comparação do referido dispositivo com o artigo 44 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996 (que trata das multas quando do lançamento de ofício dos tributos federais) percebe-se que as regras diferem entre si, pois as multas nele previstas incidem em razão da falta de pagamento ou, quando sujeito a declaração, pela falta ou inexatidão da declaração:

*LEI Nº 9.430, DE 27 DE DEZEMBRO DE 1996.*

*Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências.*

...

*Seção V*

*Normas sobre o Lançamento de Tributos e Contribuições*

...

*Multas de Lançamento de Ofício*

*Art.44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de **tributo ou contribuição**:*

*I- de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;*

*II- cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.*

Outra diferença é que as multas elencadas no artigo 44 justificam-se pela necessidade de realização de lançamento pelo fisco, já que o sujeito passivo não efetuou o pagamento, sendo calculadas independentemente do decurso do tempo, eis que a multa de ofício não se cumula com a multa de mora. A finalidade é exclusivamente fiscal, diferentemente do caso da multa prevista no artigo 32-A, em que independentemente do pagamento/recolhimento da contribuição previdenciária, o que se pretende é que, o quanto antes (daí a gradação em razão do decurso do tempo), o sujeito passivo preste as informações à Previdência Social, dados esses que viabilizam a concessão dos benefícios previdenciários.

Feitas essas considerações, tenho por certo que as regras postas no artigo 44 aplicam-se aos processos instaurados em razão de infrações cometidas sobre a GFIP. No que se refere à “falta de declaração e nos de declaração inexata”, deve-se observar o preceito por meio do qual a norma especial prevalece sobre a geral, uma vez que o artigo 32-A da Lei nº 8.212/1991 traz regra aplicável especificamente a uma espécie de declaração que é a GFIP, devendo assim prevalecer sobre as regras do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 o qual se aplicam a todas as demais declarações a que estão obrigados os contribuintes e responsáveis tributários. Pela mesma razão, também não pode ser aplicado o artigo 43 da mesma lei:

*“Auto de Infração sem Tributo*

*Art.43.Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.*

*Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.”*

Resumindo, é possível concluir que para a aplicação de multas pelas infrações relacionadas à GFIP devem ser observadas as regras do artigo 32-A da Lei nº 8.212/1991 que regulam exaustivamente a matéria, sendo irrelevante a existência ou não pagamento/recolhimento e qual tenha sido a multa aplicada no documento de constituição do crédito relativo ao tributo devido.

Quanto à cobrança de multa em lançamentos, realizados no período anterior à MP nº 449/2008, entendo que não há como aplicar o artigo 35-A, pois poderia haver retroatividade maléfica, o que é vedado; nem tampouco a nova redação do artigo 35.

Os dispositivos legais não são interpretados em fragmentos, mas dentro de um conjunto que lhe dê unidade e sentido. As disposições gerais nos artigos 44 e 61 são apenas partes do sistema de cobrança de tributos instaurado pela Lei nº 9.430/1996. Quando da falta de pagamento de tributos são cobradas, além do principal e juros moratórios, valores relativos

às penalidades pecuniárias, que podem ser a **multa de mora**, quando embora a destempo tenha o sujeito passivo realizado o pagamento/recolhimento antes do procedimento de ofício, ou a **multa de ofício**, quando realizado o lançamento para a constituição do crédito. Essas duas espécies são excludentes entre si. Essa é a sistemática adotada pela lei. As penalidades pecuniárias incluídas nos lançamentos já realizados antes da MP nº 449/1996 são, por essa nova sistemática aplicável às contribuições previdenciárias, **conceitualmente multa de ofício** e pela **sistemática anterior multa de mora**. Do que resulta uma conclusão inevitável: independentemente do nome atribuído, a multa de mora cobrada nos lançamentos anteriores à MP nº 449/1996 não é a mesma da multa de mora prevista no artigo 61 da Lei nº 9.430/1996. Esta somente tem sentido para os tributos recolhidos a destempo, mas espontaneamente, sem procedimento de ofício. Seguem transcrições:

*“Art.35.Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas “a”, “b” e “c” do parágrafo único do art. 11, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996.*

*Art.35-A.Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.*

#### *Seção IV*

##### *Acréscimos Moratórios Multas e Juros*

*Art.61.Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.*

*§1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.*

*§2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.*

#### *Redação anterior do artigo 35:*

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

*I - para pagamento, após o vencimento de obrigação não incluída em notificação fiscal de lançamento:*

*a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação;*

*b) quatorze por cento, no mês seguinte;*



Processo nº 10166.722656/2010-28  
Acórdão n.º **2301-002.788**

**S2-C3T1**  
Fl. 10

a) preliminarmente, para afastar a responsabilidade dos administradores da recorrente inseridos na lista do anexo CORESP;

b) aplicar a multa prevista no art. 32-A da Lei n.º 8.212/91, se benéfica ao contribuinte.

(assinado digitalmente)

Damião Cordeiro de Moraes - Redator designado