



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

Processo n° 10166.724227/2011-76
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2301-004.588 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de abril de 2016
Matéria DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS A DIRETORES NÃO EMPREGADOS
Recorrente BANCORBRAS EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. DIRETOR NÃO-EMPREGADO. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS.

Integra a remuneração a parcela recebida com base na Lei nº 6.404/76 a título de distribuição de lucros aos administradores não sócios e sem vínculo de emprego.

CO-RESPONSABILIDADE DOS REPRESENTANTES LEGAIS.

Com a revogação do artigo 13 da Lei nº 8.620/93 pelo artigo 79, inciso VII da Lei nº 11.941/09, a “Relação de Co-Responsáveis - CORESP” passou a ter a finalidade de apenas identificar os representantes legais da empresa e respectivo período de gestão sem, por si só, atribuir-lhes responsabilidade solidária ou subsidiária pelo crédito constituído.

MULTA. RETROATIVIDADE BENIGNA. CRITÉRIO. FATOS GERADORES NÃO DECLARADOS EM GFIP.

Aos processos de lançamento fiscal dos fatos geradores corridos antes da vigência da MP 449/2008, convertida na Lei 11.941/2009, e não declarados em GFIP, aplica-se a multa mais benéfica, a ser calculada no momento do pagamento, obtida pela comparação do resultado da soma da multa vigente à época da ocorrência dos fatos geradores e a multa por falta de declaração em GFIP, vigente à época da materialização da infração, com o resultado da incidência de multa de 75%.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, (a) por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de nulidade da decisão de 1º instância; (b) por unanimidade de votos, não reconhecer a formação de grupo econômico no caso concreto; (c) por maioria de votos, manter a incidência sobre os pagamentos a administradores não sócios; vencidos os Conselheiros Alice Grecchi, Gisa Barbosa Gambogi Neves e Fabio Piovesan Bozza; (d) por unanimidade de votos, manter os autos de infração de obrigação acessória não relacionados à GFIP e (e) quanto às multas relacionadas à GFIP, submetida a questão ao rito do art. 60 do Regimento Interno do CARF, foram apreciadas as seguintes teses: a) aplicação da regra do artigo 35 da Lei 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei 11.941, de 2009; b) aplicação das regras estabelecidas pela Portaria Conjunta PGFN/RFB 14, de 2009; c) aplicação da regra do artigo 35 da Lei 8.212, de 1991 vigente à época dos fatos geradores, limitada ao percentual de 75% previsto no artigo 44, I da Lei 9.430, de 1996; em primeira votação, se manifestaram pela tese "a" os Conselheiros Alice Grecchi, Ivacir Julio de Souza, Gisa Barbosa Gambogi Neves e Fabio Piovesan Bozza ; pela tese "b" Luciana de Souza Espíndola Reis e João Bellini Júnior e pela tese "c" o relator e Amílcar Barca Teixeira Júnior; excluída a tese "c" por força do disposto no art. 60, parágrafo único, do Regimento Interno do CARF, em segunda votação, por maioria de votos, restou vencedora a tese "b", vencidos os conselheiros Ivacir Julio de Souza, Alice Grecchi, Gisa Barbosa Gambogi Neves e Fabio Piovesan Bozza; com isto, as multas restaram mantidas, como consta no lançamento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Luciana de Souza Espíndola Reis. Fez sustentação oral o Dr. 184841, OAB/DF Fábio Mendonça e Castro.

João Bellini Junior - Presidente

Julio Cesar Vieira Gomes - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: JOAO BELLINI JUNIOR, JULIO CESAR VIEIRA GOMES, ALICE GRECCHI, IVACIR JULIO DE SOUZA, FABIO PIOVESAN BOZZA, LUCIANA DE SOUZA ESPINDOLA REIS, AMILCAR BARCA TEIXEIRA JUNIOR e GISA BARBOSA GAMBOGI NEVES.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão de primeira instância que julgou procedentes os lançamentos e as autuações fiscais lavradas com ciência em 26/07/2011 que decorrem da incidência de contribuições previdenciárias sobre dois supostos fatos geradores: pagamentos a administradores e auxílio-alimentação. A decisão recorrida excluiu dos lançamentos os valores relativos ao auxílio-alimentação, o que repercutiu sobre algumas autuações pelo descumprimento de obrigações acessórias. Serão objeto de exame os lançamentos e autuações relacionadas aos pagamentos a administradores de valores a título de distribuição de lucros e seus desdobramentos.

Seguem transcrições de trechos do acórdão recorrido:

GRUPO ECONÔMICO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

Caracteriza-se grupo econômico quando duas ou mais empresas estão sob a direção, o controle ou a administração de outra, compondo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica, ainda que cada uma delas tenha personalidade jurídica própria.

As empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza, respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações previdenciárias, conforme art. 30, inciso IX, da Lei Nº 8.212/91.

CONTRIBUIÇÃO PATRONAL SOBRE A FOLHA DE PAGAMENTO DOS SEGURADOS EMPREGADOS E CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS.

São devidas pela empresa e equiparadas as contribuições sociais incidentes sobre a remuneração paga aos segurados empregados e contribuintes individuais que lhes prestem serviços.

CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. DIRETOR NÃO-EMPREGADO. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS.

Para o contribuinte individual, o fato gerador da contribuição previdenciária ocorre com o exercício de atividade remunerada, incidindo a contribuição sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título no decorrer do mês.

Integra a remuneração a parcela recebida a título de participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada a administradores não empregados.

SALÁRIO-UTILIDADE. AUXÍLIO-ALIMENTAÇÃO IN NATURA. PAGAMENTO EM DESACORDO COM O PAT. IMPROCEDÊNCIA.

O pagamento do auxílio alimentação in natura não sofre a incidência da contribuição previdenciária, esteja o empregador inscrito ou não no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT, conforme determina o Parecer PGFN/CRJ/Nº 2.117/2011.

RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS.

A Relação de Vínculos e de Representantes Legais da Empresa são anexos que arrolam as pessoas que possuem ou possuíam poder de mando/direção à época da ocorrência dos fatos geradores, servindo para fins de cadastro e possível responsabilização nos casos em que a lei determina.

FOLHAS-DE-PAGAMENTO EM DESACORDO COM O REGULAMENTO.

Constitui infração à Legislação Previdenciária deixar a empresa de preparar folhas de pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pela Previdência Social.

OMISSÃO DE FATOS GERADORES EM GFIP.

Determina a lavratura de auto de infração, a omissão de fatos geradores previdenciários na declaração prestada pela empresa em GFIP, conforme art. 32, inciso IV, e § 5º, da Lei n.º 8.212/91.

MULTA. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Tratando-se de auto de infração decorrente do descumprimento de obrigação tributária não definitivamente julgado, aplica-se a lei superveniente, quando cominar penalidade menos severa que a prevista naquela vigente ao tempo de sua lavratura.

Segundo a Portaria Conjunta PGFN/RFB-nº14, de 2009, a análise do valor das multas para verificação e aplicação daquela que for mais benéfica, se cabível, será realizada no momento do pagamento ou do parcelamento.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

...

Contra a decisão, o recorrente interpôs recurso voluntário, onde reitera suas alegações iniciais:

DOS AUTOS DE INFRAÇÃO POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - DEBCAD 37.349.894-2, 37.313.993-4 e 37.313.986-1.

Das preliminares

DA INEXISTÊNCIA DE GRUPO ECONÔMICO - DA JURISPRUDÊNCIA CONSOLIDADA DO STJ SOBRE O ASSUNTO.

Alega a impugnante que o entendimento apresentado pela auditoria fiscal quanto à existência de grupo econômico entre ela e as empresas citadas no relatório fiscal, não se coaduna com sua realidade fática e nem com o entendimento dos nossos Tribunais, em destaque do Superior Tribunal de Justiça, quanto à interpretação da responsabilidade solidária trazida no art. 124, do Código Tributário Nacional.

*De acordo com o citado artigo só se pode falar em solidariedade entre pessoas que tenham **interesse comum** na situação que constitua o **fato gerador** da obrigação tributária principal.*

Portanto, resta clara a necessidade da demonstração da existência de interesse comum, ou seja, a situação em que o fato gerador seja praticado por mais de um integrante do mesmo grupo econômico, não bastando o vínculo entre as empresas. Cita jurisprudência.

Que, no caso em análise, o fato gerador das contribuições previdenciárias, tidas devidas, foi praticado só e tão somente pela Impugnante quando do fornecimento do auxílio-alimentação aos seus empregados ou quando do pagamento da participação de lucros aos seus administradores, não participando do fato gerador qualquer outra empresa a justificar a solidariedade;

Que o fato de haver entre as empresas relações comerciais financeiras (rateios) ou societárias (participação no capital de outra sociedade) não configura justificativa suficiente para a conclusão da autoridade fiscal, logo, o simples fato de integrarem um grupo econômico, por si só, não induz responsabilidade tributária solidária, na forma do art. 124 do CTN; revelam, quando muito, interesse econômico no resultado ou no proveito da situação que constitui o fato gerador da obrigação tributária principal, e não o reclamado "interesse comum" ou "interesse jurídico", que diz respeito à realização comum ou conjunta da situação definida em lei como necessária e suficiente à ocorrência da obrigação tributária - fato gerador.

Portanto, no presente lançamento fiscal não ficou comprovado o interesse comum na realização do fato gerador das contribuições previdenciárias lançadas, que devem ser imputadas, caso não sejam anuladas, apenas e tão somente à impugnante. Desta forma, requer, ao final, que seja desconsiderada a solidariedade tida presente pelo agente fiscal.

Do Mérito

Da Participação nos Lucros dos Administradores

*No mérito, aduz ser impossível equiparar a **natureza jurídica do pró-labore**, cuja origem estatutária é diversa e sujeita a outra disciplina legal, à **natureza jurídica de participação no lucro da companhia**, que somente existirá com o respeito integral à disciplina jurídica estabelecida pela Lei nº 6.404/76 (Lei das Sociedades Anônimas).*

Que a Lei nº 6.404/76, especialmente nos artigos 152, 190 e 201, assegura aos administradores da companhia o direito ao recebimento da participação no lucro, desde que:

- _ haja lucro no exercício;*
- _ tenham sido pagos dividendos aos acionistas, em percentual mínimo de 25% do lucro líquido;*
- _ exista previsão específica nos estatutos; e*
- _ ocorra a aprovação pelo Conselho de Administração para pagar a participação no lucro aos administradores.*

Alega, ainda, que constitui base de cálculo das contribuições previdenciárias apenas o valor da remuneração habitual, destinada a retribuir trabalho. E tal assertiva é confirmada pelo art. 28, da Lei nº 8.212/91, que, em seu § 9º, "e", item 7, estabelece que não integram o salário de contribuição as importâncias recebidas a título de ganhos eventuais.

*Que não há como caracterizar a habitualidade no pagamento de participação nos lucros ante a verificação de se tratar de verba eventual e, fundamentalmente, **incerta**, uma vez que depende da ocorrência do resultado lucro por parte da companhia.*

Da imunidade tributária - Art. 7º, inciso XI, da Constituição Federal - Verba não remuneratória

Alega que o art. 7º, inc. XI, da Constituição Federal de 1988, veicula norma de imunidade objetiva para os valores pagos aos trabalhadores a título de participação nos lucros ou resultados, no que tange à exigência da contribuição previdenciária, nos seguintes termos:

"Art. 7º - São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:

[...]XI - participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei;"

Sem a necessidade de maiores digressões à respeito, vez que já foi exaustivamente discutida no âmbito do Poder Judiciário, o art. 7º, inc. XI, da CF veicula norma de eficácia plena no que diz respeito à natureza não-salarial da verba destinada à participação nos lucros, pois explicita sua desvinculação da remuneração, acarretando o seu afastamento da base de incidência da contribuição previdenciária.

*No entanto, em relação à caracterização da **participação nos lucros**, o referido dispositivo veicula **norma de eficácia contida**, na medida em que depende de lei que a regulamente, razão pela qual não importa a qualificação jurídica atribuída pelos interessados à verba, mas sim a efetiva existência dessa participação nos termos da lei (sentido estrito).*

*Assim, considerando a auto aplicabilidade da norma constitucional acerca da natureza jurídica da denominada **participação nos lucros**, e a estrita observância, por parte da*

impugnante, da Lei nº 6.404/76, bem como de seu respectivo estatuto, deve ser reconhecida a imunidade da aludida verba, afastando-se a incidência da contribuição previdenciária.

Por oportuno, para que não se alegue, com o objetivo de ilidir a aplicação do mandamento constitucional, que os administradores não são empregados, e, por isso não teriam direito à participação nos lucros ou resultados da empresa, impõe-se destacar que o art. 7º da Constituição Federal assegura tal benefício a todos os TRABALHADORES, indistintamente.

Como trabalhador, sem esgotar o conceito, devem ser compreendidos tanto os empregados, cuja participação nos resultados é regulada pela Lei nº 10.101/00, como os administradores, que encontram na Lei nº 6.404/76 regramento equivalente.

O tratamento dado pelas leis previdenciárias no que pertine ao pagamento, da participação nos lucros ou resultados da empresa, aos empregados, não poderia ser diferente daquele previsto para a situação em que o beneficiário da participação for o administrador, sob pena de ofensa direta a princípio constitucional consagrado pela Carta Magna em seus artigos 52, caput e 150, II.

Nesse sentido, inclusive, impõe-se reconhecer que a Constituição Federal instituiu a regra de imunidade em questão, afastando da incidência da contribuição previdenciária a participação nos lucros, buscando atender seus objetivos fundamentais, como a valorização social do trabalho e da livre iniciativa; garantir a aplicação do princípio da isonomia; do estímulo ao exercício livre de qualquer trabalho, ofício ou profissão, evitando que os cidadãos vejam apenas na relação de emprego (e não no empreendedorismo), uma maneira lícita e produtiva de subsistência; garantindo aos trabalhadores manuais, técnicos e Intelectuais igualdade de tratamento.

Se não bastasse a regra constitucional supracitada a Lei nº 8.212/91 traz regra isencional que consagra o caráter não remuneratório dos pagamentos a título de participação nos lucros da empresa, por não integrarem o salário de contribuição.

Da isenção veiculada no art. 22, § 9º, alínea "j", da Lei 8.212/91 - Não integra o salário de contribuição.

Alega que, além da regra de imunidade vertida do art. 7º, inc. XIII da Constituição Federal, o legislador federal ordinário, atento aos primados da Carta, cuidou de criar no bojo da própria lei de custeio (8.212/91), norma de isenção específica para a contribuição previdenciária sobre os valores pagos a título de participação nos lucros.

O legislador ordinário repetiu a previsão contida na Carta Magna de que a participação nos lucros não serve de base de

cálculo da contribuição previdenciária, somando ao óbice constitucional para a incidência (art. 7º, inc. XIII da CF), a vedação legal em comento (art. 28, § 9º, alínea “j”).

Observa-se que a disposição infraconstitucional citada também atribui, como o comando constitucional, à lei específica, o papel de regulamentar a participação nos lucros e no caso dos administradores, como amplamente vem sendo dito, é a Lei nº 6.404/76 que tem esta função legal.

Do cumprimento por parte da impugnante de todos os requisitos exigidos pela Lei para o pagamento da participação nos lucros aos seus administradores.

Aduz que a Lei nº 6.404/76 assegura aos administradores da companhia o direito ao recebimento da participação no lucro, desde que seja verificado o cumprimento de certos requisitos previstos naquele regramento.

*Sendo assim, impõe-se ratificar que a verba destinada aos administradores a título de **participação no lucro da companhia** possui natureza jurídica própria - diversa de qualquer verba remuneratória - tendo sido paga em obediência aos ditamos da Lei nº 6.404/76 e, portanto, não podendo incidir contribuição previdenciária, de maneira que o lançamento em análise deve ser extinto por total improcedência.*

...

DA ILEGITIMIDADE DAS PESSOAS RELACIONADAS COMO COBRIGADAS

Dispõe que não há responsabilidade tributária dos administradores, uma vez que a companhia tem bens suficientes para garantia do suposto débito, bem como, o simples inadimplemento não caracteriza infração legal, nem caracteriza prova do excesso de poderes, ou infração ao estatuto social, inexistindo, assim, corresponsabilidade tributária.

DA INEXISTÊNCIA DE DOLO PARA CONFIGURAR SUPOSTO CRIME DE SONEGAÇÃO DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA OU CRIME CONTRA ORDEM TRIBUTÁRIA

Ressalta que não há quaisquer indícios de crime previdenciário ou crime contra a ordem tributária no lançamento atacado, pois não restou comprovado o elemento subjetivo do tipo - o dolo - consubstanciado na vontade livre e consciente da empresa, por meio de seus gestores, de suprimir ou reduzir contribuição social, lesando, de conseqüência, o Estado, particularmente a Seguridade Social.

Conforme restou comprovado por todos os argumentos acima expostos e as provas anexadas aos autos e as anexadas nesta defesa, não há qualquer elemento que comprove a intenção deliberada de suprimir ou reduzir contribuição previdenciária.

O que ocorreu foram interpretações diversas da legislação tributária aplicada aos fatos geradores fiscalizados. A

impugnante entende que os pagamentos efetuados por ela a título de auxílio-alimentação e participação nos lucros não deve incidir contribuição previdenciária conforme a legislação de regência e a Jurisprudência de nossos Tribunais. Em posição contrária foi o entendimento da fiscalização.

Interpretações diversas sobre a ocorrência da hipótese de incidência do tributo não justifica o elemento subjetivo do tipo penal em referência (337-A, do CP) para se concluir pelo dolo específico de suprimir ou reduzir tributo.

DOS AUTOS DE INFRAÇÃO POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA

Preliminarmente, apresenta o mesmo argumento dos autos de infração de obrigação principal quanto à inexistência de grupo econômico.

- DEBCAD 37.349.895-0 (CFL 30)

Dispõe que os fatos descritos neste auto de infração como fatos geradores de contribuição previdenciária: pagamentos feitos a título de auxílio alimentação são inconsistentes, uma vez que sobre tais valores não há incidência de contribuições previdenciárias e, por conseguinte não era o caso de incluir em folha de pagamento o valor indicado, não havendo que se falar em descumprimento de obrigação acessória.

Apresenta os mesmos argumentos da defesa dos autos de obrigação principal (37.349.894-2, 37.313.993-4 e 37.313.986-1), entendendo que uma vez anulados ou extintos os lançamentos principais, não subsistirá o presente lançamento referente à obrigação acessória.

- DEBCAD 37.349.896-9 (CFL 59)

Dispõe que os fatos descritos neste auto de infração como fatos geradores de contribuição previdenciária: pagamentos feitos a título de auxílio alimentação são inconsistentes, uma vez que sobre tais valores não há incidência de contribuições previdenciárias e, por conseguinte não era o caso de recolhimento, mediante desconto das remunerações, os valores correspondentes às contribuições dos segurados empregados.

Apresenta os mesmos argumentos da defesa dos autos de obrigação principal (37.349.894-2, 37.313.993-4 e 37.313.986-1), entendendo que uma vez anulados ou extintos os lançamentos principais, não subsistirá o presente lançamento referente à obrigação acessória.

- DEBCAD 37.349.899-3 (CFL 68)

Alega que não merece prosperar este auto de infração, por não ter ocorrido qualquer descumprimento de obrigação acessória, uma vez que os pagamentos a título de participação nos lucros possuem natureza jurídica própria – diversa de qualquer verba remuneratória-tendo sido paga em obediência aos ditames da

Lei n. 6.404/76 e, portanto, não sendo o caso de inclusão de informações em GFIP.

- DEBCAD 37.349.898-5 (CFL 78)

Dispõe que o presente lançamento deve ter sua multa relevada e, portanto, anulado, tendo em vista que a impugnante cumpriu com a obrigação acessória, dentro do prazo de defesa administrativa, corrigindo a falta apontada (SEFIP retificadoras – doc. 2), inexistindo circunstâncias agravantes contra a mesma, bem como por sua primariedade.

Caso não seja relevada a multa, o lançamento deve ser anulado em razão de que a omissão verificada decorreu única e exclusivamente de limitações no processo do sistema da Receita Federal, em razão de falta de campo na SEFIP 8.30, que permitisse, para o mesmo empregado e um mesmo PIS, a informação de recebimento, também de honorários como contribuinte individual, além de não terem sido verificadas as 40 (quarenta) supostas omissões da competência de janeiro de 2008.

Estas limitações foram corrigidas no SEFIP 8.40, o que demonstra que, à época dos fatos geradores apreciados, não havia a possibilidade de tais informações.

O DEBCAD n. 37.349.897-7 (CFL 34), foi baixado por pagamento, em 30/08/2011, conforme Consulta Dados Identificadores de Processo – SICOB, anexo às folhas 928.

Quando submetido a julgamento pela segunda turma da quarta câmara, por indicação do Conselheiro Nereu Miguel Ribeiro Domingues houve conversão em diligência para que se esclarecesse sobre a contabilização dos pagamentos aos administradores.

Assim, a fiscalização confirma que os valores foram registrados como despesas e não como contrapartida de conta patrimonial após a apuração dos lucros. A informação subsidiaria a tese de que nesse último caso poderia ser considerada a distribuição apenas um repasse dos sócios aos administradores; portanto, sem relação com o contribuinte.

O recorrente se manifestou sobre a diligência para reiterar que a natureza jurídico do pagamento não depende do método de contabilização. No caso, entende que se trata de participação nos lucros aos administradores regida pela Lei nº 6.404/76 e com fundamento no artigo 7º, XI da Constituição Federal.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Julio Cesar Vieira Gomes, Relator

Comprovado nos autos o cumprimento dos pressupostos de admissibilidade do recurso, passo ao exame das questões preliminares.

Quanto ao procedimento da fiscalização e formalização do lançamento também não se observou qualquer vício. Foram cumpridos todos os requisitos dos artigos 10 e 11 do Decreto nº 70.235, de 06/03/72, *verbis*:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Art. 11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do notificado;

II - o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;

III - a disposição legal infringida, se for o caso;

IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

O recorrente foi devidamente intimado de todos os atos processuais que trazem fatos novos, assegurando-lhe a oportunidade de exercício da ampla defesa e do contraditório, nos termos do artigo 23 do mesmo Decreto.

Art. 23. Far-se-á a intimação:

I - pessoal, pelo autor do procedimento ou por agente do órgão preparador, na repartição ou fora dela, provada com a assinatura do sujeito passivo, seu mandatário ou preposto, ou,

*no caso de recusa, com declaração escrita de quem o intimar;
(Redação dada pela Lei nº 9.532, de 10.12.1997)*

II - por via postal, telegráfica ou por qualquer outro meio ou via, com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 10.12.1997)

III - por edital, quando resultarem improficuos os meios referidos nos incisos I e II. (Vide Medida Provisória nº 232, de 2004)

A decisão recorrida também atendeu às prescrições que regem o processo administrativo fiscal: enfrentou as alegações pertinentes do recorrente, com indicação precisa dos fundamentos e se revestiu de todas as formalidades necessárias. Não contém, portanto, qualquer vício que suscite sua nulidade, passando, inclusive, pelo crivo do Egrégio Superior Tribunal de Justiça:

Art. 31. A decisão conterà relatório resumido do processo, fundamentos legais, conclusão e ordem de intimação, devendo referir-se, expressamente, a todos os autos de infração e notificações de lançamento objeto do processo, bem como às razões de defesa suscitadas pelo impugnante contra todas as exigências. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 9.12.1993).

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. NULIDADE DO ACÓRDÃO. INEXISTÊNCIA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SERVIDOR PÚBLICO INATIVO. JUROS DE MORA. TERMO INICIAL. SÚMULA 188/STJ.

1. Não há nulidade do acórdão quando o Tribunal de origem resolve a controvérsia de maneira sólida e fundamentada, apenas não adotando a tese do recorrente.

2. O julgador não precisa responder a todas as alegações das partes se já tiver encontrado motivo suficiente para fundamentar a decisão, nem está obrigado a ater-se aos fundamentos por elas indicados “. (RESP 946.447-RS – Min. Castro Meira – 2ª Turma – DJ 10/09/2007 p.216).

Supressão de instância

Alega a recorrente que em relação ao AIOA DEBCAD n. 37.349.899-3 (CFL 68), teria corrigido a falta no prazo de impugnação e sendo primário teria direito à relevação de multa. Como a decisão recorrida não teria enfrentado a matéria, a decisão é nula por supressão de instância.

Acontece que à época da impugnação o instituto da relevação já havia sido revogado pelo Decreto nº 6.727, de 2009, não mais existindo na ordem jurídica. Assim, não há prejuízo para que se justifique a nulidade.

Portanto, em razão do exposto e nos termos das regras disciplinadoras do processo administrativo fiscal, não se identificam vícios capazes de tornar nulo quaisquer dos atos praticados:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Grupo econômico

No caso, a fiscalização entendeu que existiria um grupo econômico de fato, ou seja, não formalmente constituído conforme os requisitos da Lei nº 6.404/76.

A responsabilidade pelas contribuições previdências tem regra especial no artigo 30, IX da Lei nº 8.212/91, segundo o qual bastaria a formação do grupo econômico para que todas as empresas que dele participem respondam individual e conjuntamente sobre as contribuições devidas por qualquer uma delas, independentemente da participação ou não nos atos que constituam fatos geradores ou infração. A responsabilidade, assim, é objetiva:

Art. 30 (...)

IX - as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes desta Lei;

O conceito de grupo econômico ou societário tem previsão tanto na Lei nº 6.404/76 como também, para fins de proteção do trabalhador, na CLT. Em ambas, a característica essencial é o controle de uma ou mais empresas sobre as demais. Esse controle é exercido pela prevalência nas deliberações, o que decorre da participação no capital social; portanto, nessa análise não devem ser considerados os administradores não-sócios, que exercem suas funções como decorrência da competência técnica como profissionais e não pelo interesse próprio de acionista em obter o maior retorno do capital investido. Pode, eventualmente e por livre disposição dos acionistas, remunerá-los com uma parcela do lucro, mas isso não é essencial para a relação dos administradores não-sócios com a empresa. É uma liberalidade legalmente reconhecida, mas ainda assim de livre deliberação.

Não é, também, o compartilhamento pelas empresas de instalações físicas, o que resulta, naturalmente, em custos comuns, que estará caracterizado o grupo econômico. Reitera-se que é a participação majoritária no capital social que caracteriza a direção e comando das empresas sobre as demais e não a identificação de um “grupo de pessoas” em comum participando da administração das empresas, como entendeu a fiscalização.

Constato no quadro preparado pela fiscalização, fls. 40, e a relação às fls. 81, como sócios/administradores Jorge Tomio Guiyotoku, Alfredo Leopoldo Albano e Reynaldo Miranda de Abreu que, de fato, há participação acionária entre si das empresas consideradas como integrantes de grupo econômico; no entanto, não é possível examinar a presença da relação de controle. Seria necessário, para tanto, que fossem discriminadas as participações de cada sócio e separados administradores e sócios.

Assim, entendo que não houve a caracterização do grupo econômico e, portanto, acolho a preliminar para afastar a responsabilidade solidária.

Responsabilidade dos sócios

Quanto ao tema não existe dissenso do colegiado quanto à aplicação do artigo 79, inciso VII da Lei nº 11.941/09 que revogou o artigo 13 da Lei nº 8.620/93, Após a

c) não há de se falar em exclusão da relação que apenas identifica os representantes legais quando os documentos da empresa confirmam a veracidade da informação.

Portanto, considerando que a fiscalização, com acerto, apenas indicou os representantes legais da empresa no documento “Representantes Legais – REPLEG” o interesse do recorrente já fora atendido.

Pagamentos a administradores não empregados

Nessa parte, a decisão recorrida não merece reparos.

A Lei nº 8.212/91 é muito clara quanto à condição de contribuinte individual dos diretores não empregados e membros do conselho de administração:

Art. 12. São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas:

(...)

V - como contribuinte individual: (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

(...)

f) o titular de firma individual urbana ou rural, o diretor não empregado e o membro de conselho de administração de sociedade anônima, o sócio solidário, o sócio de indústria, o sócio gerente e o sócio cotista que recebam remuneração decorrente de seu trabalho em empresa urbana ou rural, e o associado eleito para cargo de direção em cooperativa, associação ou entidade de qualquer natureza ou finalidade, bem como o síndico ou administrador eleito para exercer atividade de direção condominial, desde que recebam remuneração; (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999).

Discute-se no processo, essencialmente, a natureza jurídica dos valores recebidos pelos administradores. Em razão da previsão legal na Lei nº 6.404/1976 de distribuição de lucros aos administradores não sócios, entende a recorrente que não seria uma remuneração pelo trabalho e, portanto, sem incidência da contribuição previdenciária. Sustenta também que estaria sob o manto da imunidade prevista no artigo 7º, inciso XI, da Constituição Federal e regulamentada pela Lei nº 10.101/2000.

Inicialmente, ressalta-se que, de fato, a participação em discussão não se confunde com a participação nos lucros ou resultados da empresa prevista na Lei nº 10.101/2000. Ainda que se estendesse o benefício a outros trabalhadores e não somente aos segurados empregados, de qualquer forma, há uma série de requisitos a serem observados na Lei nº 10.101/2000 e o recorrente sequer possui acordo coletivo ou outro instrumento de negociação instituindo o direito:

Art.2º A participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante um dos procedimentos a seguir descritos, escolhidos pelas partes de comum acordo;

I - comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria;

II - convenção ou acordo coletivo.

Prosseguindo, também não se trata de remuneração proveniente do capital, que se configura como distribuição de lucros ou dividendos a sócios ou acionistas, proporcionalmente à participação no capital social. A liberalidade em se reservar parte do lucro auferido para a remuneração aos administradores não empregados, nos termos previstos no parágrafo 1º, do artigo 152 da Lei nº 6.404/1976, não a torna uma remuneração do capital, pois não houve investimentos pelos administradores. No caso, persiste o pagamento como uma contraprestação pela contribuição do administrador para os resultados da empresa. Nesse aspecto, de fato, guarda semelhança com a PLR dos empregados previstas na Lei nº 10.101/2000, mas com ela não se confunde. A lei é muito clara que o lucro é distribuído de acordo com fatores relacionados ao valor profissional e atribuídos dos administradores:

Art. 152 A assembléia-geral fixará o montante global ou individual da remuneração dos administradores, inclusive benefícios de qualquer natureza e verbas de representação, tendo em conta suas responsabilidades, o tempo dedicado às suas funções, sua competência e reputação profissional e o valor dos seus serviços no mercado. (Redação dada pela Lei nº 9.457, de 1997)

§1º O estatuto da companhia que fixar o dividendo obrigatório em 25% (vinte e cinco por cento) ou mais do lucro líquido, pode atribuir aos administradores participação no lucro da companhia, desde que o seu total não ultrapasse a remuneração anual dos administradores nem 0,1 (um décimo) dos lucros (artigo 190), prevalecendo o limite que for menor.

§2º Os administradores somente farão jus à participação nos lucros do exercício social em relação ao qual for atribuído aos acionistas o dividendo obrigatório, de que trata o artigo 202.

Vê-se que as disposições constantes no parágrafo 1º, do artigo 152, da Lei nº. 6.404/76 têm por finalidade a proteção dos acionistas minoritários, de forma a não frustrar-lhes do recebimento de dividendos e não guarda qualquer relação com a parte final do artigo 7º, inciso XI, da Constituição Federal:

Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:

XI - participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei;

Quanto à alegação de que se assemelharia a um abono único, também não se pode confundir a distribuição em exame de forma que a eventualidade afaste a incidência da contribuição previdenciária. Não há como se admitir o conversão entre institutos completamente distintos que exigiriam instrumentos próprios que os caracterizem como tal. Os recebimentos em periodicidade anual não os tornam abonos eventuais por esse fato.

Ressalta-se que, de fato, a turma votou pela não incidência sobre a remuneração aos diretores não empregados no processo nº 15504.012725/2009-93 (Acórdão nº 2402002.883– 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Sessão de 10 de julho de 2012). Ao examinar

as premissas adotadas pelo relator, acerca da contabilização dos valores como distribuição de lucros, este conselheiro, ora relator, acompanhou o seu voto.

No entanto, examinados outros aspectos, sobretudo a caracterização pela lei dos diretores não empregados como contribuintes individuais, a ausência de instrumentos de negociação com regras claras e objetivas e a contabilização dos valores como despesa independentemente dos lucros que vierem a ser auferidos posteriormente, convenço-me que esses segurados não poderiam ter o mesmo tratamento tributário conferido aos sócios, acionistas ou empregados beneficiários da Lei nº 10.101/2000.

Obrigações acessórias

Em razão da decisão recorrida ter considerado a não incidência sobre o auxílio-alimentação, algumas das autuações por descumprimento de obrigação acessória, automaticamente, foram canceladas:

Informamos que, apesar de ter havido retificação no valor do crédito lançado no AIOP DEBCAD Nº 37.349.894-2 (contribuições da empresa), e serem totalmente improcedentes os AIOP DEBCAD Nº 37.313.993-4 e 37.313.986-1, referentes às contribuições, segurados e Terceiros, respectivamente, não haverá alteração no presente Auto de Infração, por ter sido aplicado o valor do teto, bem inferior ao valor devido pela empresa.

De fato, como consequência da incidência da contribuição previdenciária sobre os valores pagos aos administradores não empregados deve ser reconhecida a procedência das autuações por descumprimento das obrigações acessórias relacionadas a essa parcela, seja pela omissão em declarações obrigatórias ou pela falta de escrituração contábil ou em folhas de pagamento. Assim vejamos:

AIOA DEBCAD n. 37.349.895-0 (CFL 30)

Da Obrigação Acessória Descumprida

Conforme descrito no Relatório Fiscal, a empresa deixou de incluir em folhas de pagamento, o total da remuneração dos segurados empregados e contribuintes individuais, no período de 01/2007 a 10/2007, vez que não considerou como base de cálculo das contribuições previdenciárias fatos geradores referentes a auxílio alimentação e participação nos lucros a administradores.

AIOA DEBCAD n. 37.349.896-9 (CFL 59)

Da Obrigação Acessória Descumprida

A presente autuação refere-se à infração cometida pela Impugnante, relativa ao fato de ter arrecadado a menor as contribuições previdenciárias dos segurados empregados nas competências janeiro/2007 a outubro/2007, vez que não considerou como base de cálculo da contribuição previdenciária os fatos gerados descritos no item 5.1.1 do relatório fiscal,

referentes a auxílio alimentação e participação nos lucros a administradores.

...

No caso em voga, a empresa deixou de descontar as contribuições dos segurados nos valores pagos, referentes a auxílio alimentação e a participação nos lucros dos administradores. Embora o auxílio alimentação tenha sido considerado como não integrante do salário de contribuição, persiste o descumprimento com relação à participação nos lucros dos administradores.

Também foram aplicadas multas relacionadas à GFIP. O AIOA DEBCAD n. 37.349.898-5 trata de informações incorretas ou omissas que não sejam fatos geradores e o AIOA DEBCAD n. 37.349.899-3 para as omissões de fatos geradores. No primeiro, por retroatividade benéfica, foi aplicada a regra no artigo 32-A da Lei nº 8.212/91 para o período até 11/2008; já no segundo foi realizada comparação da regra no artigo 35-A da Lei nº 8.212/91 com a regra anterior, considerando-se também a multa aplicada nos lançamentos de obrigação principal. Nesta parte, divirjo do entendimento da decisão recorrida. Em ambas as autuações devem ser aplicadas a comparação com o artigo 32-A da Lei nº 8.212/91:

AIOA DEBCAD n. 37.349.898-5 (CFL 78)

Da Obrigação Acessória Descumprida

O objeto da autuação foi o descumprimento da obrigação de prestar à Administração Tributária as informações relativas aos fatos geradores de todas as contribuições sociais previdenciárias, na forma do inciso IV do art. 225 do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, combinado com o inciso IV do art. 32 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, ipsis litteris:

AIOA DEBCAD n. 37.349.899-3 (CFL 68)

Da Obrigação Acessória Descumprida

De acordo com o art. 32, inciso IV, da Lei n. 8.212/91, a empresa é obrigada a informar, mensalmente, à Receita Federal do Brasil - RFB, por intermédio da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social, na forma, prazo e condições por ela estabelecidos, dados cadastrais, todos os fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse daqueles órgãos.

Também em relação ao AIOA DEBCAD n. 37.349.899-3 (CFL 68), a incorreção teria sido causada por erro da versão do sistema SEFIP.

Conforme assentado pela decisão recorrida, todas as versões contemplavam as instruções de preenchimento, não justificando o alegado:

Não procede a argumentação da impugnante, pois, juntamente com a versão 8.3 do SEFIP foi disponibilizado o manual, aprovado pela Instrução Normativa MPS/SRP nº 11, de 25/04/2006, com as alterações da IN MPS/SRP nº 19, de

26/12/2006, e pela Circular CAIXA nº 395, de 27/12/2006. Neste manual consta a seguinte orientação:

4.8 - OCORRÊNCIA

NOTAS:

8. O código indicativo de múltiplos vínculos empregatícios / múltiplas fontes pagadoras também deve ser utilizado no caso de término de contrato por prazo determinado e início de contrato por prazo indeterminado, na mesma competência, e no caso de o trabalhador constar mais de uma vez da mesma GFIP/SEFIP, com categorias diferentes ou não, sendo obrigatório a empresa informar corretamente o campo Valor Descontado do Segurado.

O mesmo texto consta no manual atual, disponibilizado junto com a versão 8.4 do SEFIP e aprovado pela IN MPS/SRP nº 11, de 25/04/2006 e atualizado pelas IN MPS/SRP nº 19, de 26/12/2006 e IN RFB nº 880, de 16/10/2008.

Portanto não há que se falar em nulidade da autuação.

Multa aplicada: retroatividade benéfica pelo artigo 32-A da Lei nº 8.212/91

É direito da recorrente a retroatividade benéfica prevista no artigo 106 do Código Tributário Nacional e em face da regra trazida pelo artigo 26 da Lei nº 11.941, de 27/05/2009 que introduziu na Lei nº 8.212, de 24/07/1991 o artigo 32-A. Passo, então, ao seu exame, sobretudo para explicar porque não deve ser aplicada ao caso a regra no artigo 44 da Lei nº 9.430/1996. Seguem transcrições:

Art.26. A Lei nº 8.212, de 1991, passa a vigorar com as seguintes alterações:

...

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.”

Código Tributário Nacional:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

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

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

Podemos identificar nas regras do artigo 32-A os seguintes elementos:

- a) é regra aplicável a uma única espécie de declaração, dentre tantas outras existentes (DCTF, DCOMP, DIRF etc): 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.

Inicialmente, esclarece-se que a mesma lei revogou as regras anteriores que tratavam da aplicação da multa considerando cem por cento do valor devido limitado de acordo com o número de segurados da empresa:

Art. 79. Ficam revogados:

I – os §§ 1º e 3º a 8º do art. 32, o art. 34, os §§ 1º a 4º do art. 35, os §§ 1º e 2º do art. 37, os arts. 38 e 41, o § 8º do art. 47, o § 2º do art. 49, o parágrafo único do art. 52, o inciso II do caput do art. 80, o art. 81, os §§ 1º, 2º, 3º, 5º, 6º e 7º do art. 89 e o parágrafo único do art. 93 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991;

Para início de trabalho, como de costume, deve-se 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*”.

No inciso II do artigo 32-A em comento o legislador manteve a desvinculação que já havia 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.*

Portanto, temos que o sujeito passivo, ainda que tenha efetuado o pagamento de cem por cento das contribuições previdenciárias, estará sujeito à multa de que trata o dispositivo. Comparando-se 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, vejo que as regras estão em outro sentido. As multas nele previstas incidem em razão da falta de pagamento ou, quando sujeito a declaração, pela falta ou inexatidão da declaração, aplicando-se apenas ao valor que não foi declarado e nem pago. Ao declarado e não pago é aplicada apenas multa de mora. Melhor explicando essa diferença, apresentamos o seguinte exemplo: o sujeito passivo, obrigado ao pagamento de R\$ 100.000,00 apenas declara R\$ 80.000,00, embora tenha efetuado o pagamento/recolhimento integral dos R\$ 100.000,00 devidos, qual seria a multa aplicável? Somente a prevista no artigo 32-A. E se houvesse pagamento/recolhimento parcial de R\$ 80.000,00? Incidiria a multa de 75% (considerando a inexistência de agravamento) sobre a diferença de R\$ 20.000,00 e, independentemente disso, a multa do artigo 32-A em relação ao valor não declarado. Isto porque a multa de ofício existe como decorrência da constituição do crédito pelo fisco, isto é, de ofício através do lançamento. Caso todo o valor de R\$ 100.000,00 houvesse sido declarado, ainda que não pagos, a declaração constituiria o crédito tributário por confissão; portanto, sem necessidade de autuação.

A diferença reside aí. Quanto à GFIP não há vinculação com o pagamento. Ainda que não existam diferenças de contribuições previdenciárias a serem pagas, estará o contribuinte sujeito à multa do artigo 32-A da Lei nº 8.212, de 24/07/1991:

LEI N° 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 n° 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

A DCTF tem finalidade 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, sobretudo os salários de contribuição percebidos pelos segurados. São essas informações que viabilizam a concessão dos benefícios previdenciários. Quando o sujeito passivo é intimado para entregar a GFIP, suprir omissões ou efetuar correções, o fisco já tem conhecimento da infração e, portanto, já poderia autuá-lo, mas isso não resolveria um problema extra-fiscal: as bases de dados da Previdência Social não seriam alimentadas com as informações corretas e necessárias para a concessão dos benefícios previdenciários.

Por essas razões é que não vejo como se aplicarem as regras do artigo 44 aos processos instaurados em razão de infrações cometidas sobre a GFIP. E no que tange à “*falta de declaração e nos de declaração inexata*”, parte também do dispositivo, além das razões já expostas, deve-se observar o Princípio da Especificidade - a norma especial prevalece sobre a geral: o artigo 32-A da Lei n° 8.212/1991 traz regra aplicável especificamente à GFIP, portanto deve prevalecer sobre as regras no artigo 44 da Lei n° 9.430/1996 que se aplicam a todas as demais declarações a que estão obrigados os contribuintes e responsáveis tributários. Pela mesma razão, também não se aplica 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.

Em síntese, para aplicação de multas pelas infrações relacionadas à GFIP devem ser observadas apenas as regras do artigo 32-A da Lei nº 8.212/1991 que regulam exaustivamente a matéria. É irrelevante para tanto se houve ou não pagamento/recolhimento e, nos casos que tenha sido lavrada NFLD (período em que não era a GFIP suficiente para a constituição do crédito nela declarado), qual tenha sido o valor nela lançado.

E, aproveitando para tratar também dessas NFLD lavradas anteriormente à Lei nº 11.941, de 27/05/2009, não vejo como lhes aplicar o artigo 35-A, que fez com que se estendesse às contribuições previdenciárias, a partir de então, o artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, pois haveria 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/recolhimento 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 Lei nº 11.941, de 27/05/2009 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 Lei nº 11.941, de 27/05/2009 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;

c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação;

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

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

b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação;

c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS;

d) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa;

Retomando os autos de infração de GFIP lavrados anteriormente à Lei nº 11.941, de 27/05/2009, há um caso que parece ser o mais controvertido: o sujeito passivo deixou de realizar o pagamento das contribuições previdenciárias (para tanto foi lavrada a NFLD) e também de declarar os salários de contribuição em GFIP (lavrado AI). Qual o tratamento do fisco? Por tudo que já foi apresentado, não vejo como *bis in idem* que seja mantida na NFLD a multa que está nela sendo cobrada (ela decorre do falta de pagamento, mas não pode retroagir o artigo 44 por lhe ser mais prejudicial), sem prejuízo da multa no AI pela falta de declaração/omissão de fatos geradores (penalidade por infração de obrigação acessória ou instrumental para a concessão de benefícios previdenciários). Cada uma das multas possuem motivos e finalidades próprias que não se confundem, portanto inibem a sua unificação sob pretexto do *bis in idem*.

Agora, temos que o valor da multa no AI deve ser reduzido para ajustá-lo às novas regras mais benéficas trazidas pelo artigo 32-A da Lei nº 8.212/1991. Nada mais que a aplicação do artigo 106, inciso II, alínea “c” do CTN:

Código Tributário Nacional:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

...

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

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

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

De fato, nelas há limites inferiores. No caso da falta de entrega da GFIP, a multa não pode exceder a 20% da contribuição previdenciária e, no de omissão, R\$ 20,00 a cada grupo de dez ocorrências:

Art. 32-A. (...):

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.

Certamente, nos eventuais casos em a multa contida no auto-de-infração é inferior à que seria aplicada pelas novas regras (por exemplo, quando a empresa possui pouquíssimos segurados, já que a multa era proporcional ao número de segurados), não há como se falar em retroatividade.

Outra questão a ser examinada é a possibilidade de aplicação do §2º do artigo 32-A:

§ 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.

Deve ser esclarecido que o prazo a que se refere o dispositivo é aquele fixado na intimação para que o sujeito passivo corrija a falta. Essa possibilidade já existia antes da Lei nº 11.941, de 27/05/2009. Os artigos 291 e 292 que vigoraram até sua revogação pelo Decreto nº 6.727, de 12/01/2009 já traziam a relevação e a atenuação no caso de correção da infração.

E nos processos ainda pendentes de julgamento neste Conselho, os sujeitos passivos autuados, embora pudessem fazê-lo, não corrigiram a falta no prazo de impugnação; do que resultaria a redução de 50% da multa ou mesmo seu cancelamento. Entendo, portanto, desnecessária nova intimação para a correção da falta, oportunidade já oferecida, mas que não interessou ao autuado. Resulta daí que não retroagem as reduções no §2º:

Art.291. Constitui circunstância atenuante da penalidade aplicada ter o infrator corrigido a falta até o termo final do prazo para impugnação.

§1ª A multa será relevada se o infrator formular pedido e corrigir a falta, dentro do prazo de impugnação, ainda que não contestada a infração, desde que seja o infrator primário e não tenha ocorrido nenhuma circunstância agravante.

...

CAPÍTULO VI - DA GRADAÇÃO DAS MULTAS

Art.292. As multas serão aplicadas da seguinte forma:

...

V - na ocorrência da circunstância atenuante no art. 291, a multa será atenuada em cinquenta por cento.

Retornando à aplicação do artigo 32-A da Lei nº 8.212, de 24/07/1991, devem ser comparadas as duas multas, a aplicada pela fiscalização com a prevista no artigo 32-A da Lei nº 8.212, de 24/07/1991, prevalecendo a menor.

Multa de mora

Insurge-se a recorrente a multa moratória. A questão a ser enfrentada é a retroatividade benéfica para redução ou mesmo exclusão das multas aplicadas nos casos em que os fatos geradores ocorreram antes da vigência da MP 449 convertida na Lei 11.941/2009. É que a medida provisória revogou o artigo 35 da Lei 8.212/91 que trazia as regras de aplicação das multas de mora, inclusive no caso de lançamento fiscal, e em substituição adotou a regra que já existia para os demais tributos federais, que é a multa de ofício de, no mínimo, 75% do valor devido. Sendo que para a multa de mora existe o limite de 20%.

Para tanto, deve-se examinar cada um dos dispositivos legais que tenham relação com a matéria. Prefiro começar com a regra vigente à época dos fatos geradores:

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;
- c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação;

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

- a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação;
- b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação;
- c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS;
- d) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa;

De fato, a multa inserida como acréscimo legal nos lançamentos tinha natureza moratória - era punido o atraso no pagamento das contribuições previdenciárias, independentemente de a cobrança ser decorrente do procedimento de ofício. Mesmo que o contribuinte não tivesse realizado qualquer pagamento espontâneo, sendo portanto necessária a constituição do crédito tributário por meio de lançamento, ainda assim a multa era de mora. A redação do dispositivo legal, em especial os trechos por mim destacados, é muito claro nesse sentido. **Não se punia a falta de espontaneidade, mas tão somente o atraso no pagamento – a mora.**

Contemporâneo à essa regra especial aplicável apenas às contribuições previdenciárias já vigia desde 27/12/1996 o artigo 44 da Lei nº 9.430/96, aplicável a todos os demais tributos federais:

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.

É certo que esse possível conflito de normas é apenas aparente, pois como se sabe a norma especial prevalece sobre a geral; é um dos critérios para a solução dos conflitos aparentes. Para os fatos geradores de contribuições previdenciárias ocorridos até a MP 449 aplicava-se sem vacilo o artigo 35 da Lei 8.212/91.

Portanto, a sistemática do artigos 44 e 61 da Lei nº 9.430/96 para a qual multas de ofício e de mora são excludentes entre si não se aplica às contribuições previdenciárias. Quando a destempero mas espontâneo o pagamento aplica-se a multa de mora e, caso contrário, seja necessário um procedimento de ofício para apuração do valor devido e cobrança através de lançamento então a multa é de ofício. Enquanto na primeira se pune o atraso no pagamento, na segunda multa, a falta de espontaneidade. E não fica só nisso, dependendo de alguns agravantes esta última que se inicia em 75% pode chegar a 225%; enquanto a multa de mora é limitada a 20% do valor principal.

De fato, a fixação da multa de ofício independe do tempo de atraso no pagamento do tributo. Para fatos geradores ocorridos a 5 anos ou no ano-base anterior, por exemplo, não significa que no lançamento relativo ao mais antigo a multa de ofício seja maior. Levar-se-ão em consideração outros fatores, como: fraude, omissão de informações ou se apenas faltou a espontaneidade para o pagamento. Fatores esses que não influenciam a fixação da multa de mora no âmbito das contribuições previdenciárias. Na Previdência Social, essas condutas do sujeito passivo são consideradas infrações por descumprimento de obrigações acessórias e, portanto, ensejam lavratura de auto de infração, cuja multa não tem nenhuma relação com a multa de mora que, pelo artigo 35 da Lei nº 8.212/91, é fixada em percentuais progressivos, considerando o tempo em atraso para o pagamento e a fase do contencioso administrativo fiscal em que realizado: prazo de defesa, após o prazo para a defesa e antes do recurso, após recurso e antes de 15 dias da ciência da decisão e após esse prazo. Quando realizado o lançamento a multa de mora é maior em razão da gradação e não porque foi aplicada com um procedimento de ofício. E esse acréscimo de valor da multa de mora também ocorre igualmente em outras fases do processo sem que, em qualquer momento, a Lei nº 8.212/91 alterasse a natureza jurídica da multa de mora. E, ainda, a diferença de percentual para a multa de mora quando a contribuição é paga espontaneamente ou não é de apenas 4%. Ressaltando que, mesmo tendo iniciado o procedimento fiscal, o sujeito passivo tem direito a recolher ou mesmo parcelar suas contribuições em atraso, como se espontaneamente.

Portanto, repete-se: **no caso das contribuições previdenciárias somente o atraso era punido e nenhuma dessas regras se aplicava; portanto, não vejo como se aplicar a multa de ofício aos lançamentos de fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449.**

Alguns sustentam a aplicação quando embora tenham os fatos geradores ocorrido antes, o lançamento foi realizado na vigência da MP 449. E aí consulto as Normas Gerais de Direito Tributário. Preceitua o CTN que o lançamento reporta-se à data de ocorrência do fato gerador e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada:

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

...

É a afirmação legislativa da natureza declaratória do lançamento, já predominante na doutrina desde a edição das obras de Direito Tributário do saudoso mestre Amílcar de Araújo Falcão¹:

“De logo convém recordar que não é manso e tranqüilo o entendimento que exprimimos quanto à função do fato gerador como pressuposto e ponto de partida da obrigação tributária.

Alguns autores dissentem dessa conclusão, afirmando que tal função criadora deve ser atribuída ao lançamento.

Contestam estes que o lançamento tenha, como à maioria da doutrina e a nós parece ter, natureza declaratória.”

Como regra comporta algumas exceções, dentre as quais a aplicação retroativa da lei posterior que houver instituído penalidade menos severa ou houver deixado de definir um fato como infração:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

...

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

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

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

Acontece que as hipóteses excepcionais nas alíneas “a” e “b” não têm relação com a multa de mora. Isso porque a mesma Lei nº 8.212/91 fazia à época uma nítida diferenciação entre infração, todas relacionadas ao descumprimento de obrigações acessórias, inclusive pela falta de declaração de fatos geradores em GFIP, e obrigação principal pelo não pagamento das contribuições previdenciárias. Deixar de pagar a contribuição devida não era infração, mas inadimplemento de uma obrigação que tinha como conseqüência o lançamento através de Notificação Fiscal de Lançamento do Débito – NFLD para a cobrança do valor principal e os acréscimos legais na forma de multa e juros de mora:

Art. 37. Constatado o atraso total ou parcial no recolhimento de contribuições tratadas nesta Lei, ou em caso de falta de pagamento de benefício reembolsado, a fiscalização lavrará notificação de débito, com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, conforme dispuser o regulamento. Parágrafo único. Recebida a notificação do débito, a empresa ou segurado terá o prazo de 15 (quinze) dias para apresentar defesa, observado o disposto em regulamento.

¹ FALCÃO, Amílcar de Araújo. Fato Gerador da Obrigação Tributária. 4. ed. Anotada e atualizada por Geraldo Ataliba. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977.01

§ 1º Recebida a notificação do débito, a empresa ou segurado terá o prazo de 15 (quinze) dias para apresentar defesa, observado o disposto em regulamento.

...

Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99:

Art.283. Por infração a qualquer dispositivo das Leis nºs 8.212 e 8.213, ambas de 1991, para a qual não haja penalidade expressamente cominada neste Regulamento, fica o responsável sujeito a multa variável de R\$ 636,17 (seiscentos e trinta e seis reais e dezessete centavos) a R\$ 63.617,35 (sessenta e três mil seiscentos e dezessete reais e trinta e cinco centavos), conforme a gravidade da infração, aplicando-se-lhe o disposto nos arts. 290 a 292, e de acordo com os seguintes valores:

I- a partir de R\$ 636,17 (seiscentos e trinta e seis reais e dezessete centavos) nas seguintes infrações:

a) deixar a empresa de preparar folha de pagamento das remunerações pagas, devidas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com este Regulamento e com os demais padrões e normas estabelecidos pelo Instituto Nacional do Seguro Social;

b) deixar a empresa de se matricular no Instituto Nacional do Seguro Social, dentro de trinta dias contados da data do início de suas atividades, quando não sujeita a inscrição no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica;

c) deixar a empresa de descontar da remuneração paga aos segurados a seu serviço importância proveniente de dívida ou responsabilidade por eles contraída junto à seguridade social, relativa a benefícios pagos indevidamente;

d) deixar a empresa de matricular no Instituto Nacional do Seguro Social obra de construção civil de sua propriedade ou executada sob sua responsabilidade no prazo de trinta dias do início das respectivas atividades;

...

Já quanto à hipótese na alínea “c”, o Superior Tribunal de Justiça - STJ pacificou o entendimento que não se trata apenas dos atos infracionais, mas de todas as penalidades em geral, inclusive aquela relativa à mora:

RECURSO ESPECIAL Nº 542.766 - RS (2003/0101012-0)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO – MULTA MORATÓRIA – REDUÇÃO – APLICAÇÃO DO ART. 61 DA LEI 9.430/96 A FATOS GERADORES ANTERIORES A 1997 – POSSIBILIDADE – RETROATIVIDADE DA LEGISLAÇÃO MAIS BENÉFICA – ART. 106 DO CTN O Código Tributário Nacional, por ter natureza de lei complementar, prevalece sobre lei ordinária, facultando ao contribuinte, com base no art. 106 do referido diploma, a incidência da multa moratória mais benéfica, com a

aplicação retroativa do art. 61 da Lei 9.430/96 a fatos geradores anteriores a 1997.

Recurso não conhecido.

O art. 106, II, "c", do CTN, que prevê a retroação da lex mitior determina que se aplique, in casu, a Lei nº 9.430/96, que alcança fatos pretéritos por ser mais favorável ao contribuinte, devendo ser reduzida a multa aplicada por cometimento de infração tributária material. Destarte, não comporta mais divergências no âmbito da Primeira Seção desta Corte, em razão do julgado nos Embargos de Divergência no Recurso Especial n.º 184.642/SP, da relatoria do Min. Garcia Vieira, in verbis:

"TRIBUTÁRIO – LEI MENOS SEVERA – APLICAÇÃO RETROATIVA – POSSIBILIDADE – REDUÇÃO DA MULTA DE 30% PARA 20%. O Código Tributário Nacional, artigo 106, inciso II, letra 'c' estabelece que a lei aplica-se a ato ou fato pretérito quando lhe comina punibilidade menos severa que a prevista por lei vigente ao tempo de sua prática. A lei não distingue entre multa moratória e multa punitiva. Tratando-se de execução não definitivamente julgada, pode a Lei n.º 9.399/96 ser aplicada, sendo irrelevante se já houve ou não a apresentação dos embargos do devedor ou se estes já foram ou não julgados."

A Administração Fazendária, através da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14, de 04/12/2009, admitiu também a retroatividade benéfica aos processos ainda não definitivamente julgados, ainda que realizados antes da vigência da MP 449; embora tenha considerado que as multas sejam de ofício mesmo para os fatos geradores ocorridos na vigência da redação original do artigo 35 da Lei nº 8.212/91. E, a partir da adoção do conceito de multa de ofício, a Portaria, para a aplicação da retroatividade benéfica, fixou uma regra de execução com a qual não concordamos. A Portaria diz que as multas lançadas nas NFLD devem ser somadas à multa por omissão de fatos geradores em GFIP para fins de comparação, com vista à aplicação da alínea "c" do inciso II do artigo 106 CTN. Entendo que não se podem comparar institutos com naturezas jurídicas distintas como se fossem a mesma coisa e, pior ainda, a partir disso se realizarem operações algébricas com as expressões monetárias de cada um deles. Como somarem multa de mora e multa de ofício se entre elas só há em comum o nome "multa", mais nada? Não pode. Essa parte da Portaria, com o devido respeito, não merece acolhida nesse Conselho

Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14, de 04/12/2009:

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

Art. 2º No momento do pagamento ou do parcelamento do débito pelo contribuinte, o valor das multas aplicadas será analisado e

os lançamentos, se necessário, serão retificados, para fins de aplicação da penalidade mais benéfica, nos termos da alínea "c" do inciso II do art. 106 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN).

...

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

Art. 3º A análise da penalidade mais benéfica, a que se refere esta Portaria, será realizada pela comparação entre a soma dos valores das multas aplicadas nos lançamentos por descumprimento de obrigação principal, conforme o art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, e de obrigações acessórias, conforme §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, e da multa de ofício calculada na forma do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009.

§ 1º Caso as multas previstas nos §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, tenham sido aplicadas isoladamente, sem a imposição de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal, deverão ser comparadas com as penalidades previstas no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.

§ 2º A comparação na forma do caput deverá ser efetuada em relação aos processos conexos, devendo ser considerados, inclusive, os débitos pagos, os parcelados, os não-impugnados, os inscritos em Dívida Ativa da União e os ajuizados após a publicação da Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008.

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

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

A multa lançada nos documentos de constituição de crédito da obrigação principal anteriores à vigência da MP 449 é de mora. Contudo, de fato, o conceito foi alterado pela lei posterior para multa de ofício. Acontece que não se pode fazer retroagi-lo aos lançamentos de fatos geradores que lhe são anteriores. Para fins de aplicação da retroatividade benéfica devemos comparar as regras anteriores e posteriores.

Assim, temos atualmente vigentes duas regras, a primeira para a multa de mora e a segunda para a de ofício:

a) quando a contribuição inadimplida é declarada, aplica-se o artigo 61 da Lei nº 9.430/96;

b) caso contrário, o artigo 44 da mesma lei.

Lei nº 9.430/96

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.

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;

Por tudo aqui exposto, a regra relativa à multa de ofício nunca será aplicada aos fatos geradores anteriores à MP 449; agora para aplicação do artigo 61 da Lei nº 9.430/96 é **necessário que tenha havido declaração**. A regra atual de incidência da multa de mora, para a retroatividade benéfica, deve ser comparada com a regra do artigo 35 da Lei nº 8.212/91 vigente à época dos fatos geradores mas como um todo e não de forma fracionada. A aplicação da multa de mora atualmente vigente ao invés da multa de ofício exige como requisito a declaração dos fatos geradores. Se a declaração na época somente tinha importância para a redução da multa de mora, nos termos do §4º do mesmo artigo, para a regra atual deixa de ser aplicada multa de ofício e se aplica multa de mora.

Lei nº 8.212/91

*Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de **multa de mora** e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.*

...

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

...

Em síntese, por força do artigo 106, inciso II, alínea "c" do CTN, os processos de lançamento fiscal de fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449, ainda em tramitação, devem ser revistos para que as multas sejam adequadas às regras e limitação previstas no artigo 61 da Lei nº 9.430/96, quando declarados os fatos geradores ou, caso contrário, aplicado o artigo 35 da Lei nº 8.212, de 24/07/91 nos percentuais vigentes à época dos fatos geradores.

Por último, considerando que a execução judicial do crédito é ato processual posterior à MP 449, também não seria aplicável a regra do artigo 35, inciso III, "c" e "d" da Lei nº 8.212/91, mas a atual regra no artigo 44, inciso I da Lei nº 9.430, de 27/12/1996:

III - para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa:

...

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

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

Por tudo, voto pelo provimento parcial para:

- a) excluir a responsabilidade solidária atribuída com fundamento na formação de grupo econômico;
- b) que seja aplicada a regra do artigo 35 da Lei nº 8.212/91 vigente à época dos fatos geradores, limitada ao percentual de 75% previsto no artigo 44, inciso I da Lei nº 9.430, de 27/12/1996;
- c) que seja sejam comparadas as duas multas previstas para omissão de fatos geradores em GFIP, a vigente à época com a prevista no artigo 32-A da Lei nº 8.212, de 24/07/1991, prevalecendo a menor.

É como voto.

Julio Cesar Vieira Gomes

Voto Vencedor

Conselheira Luciana de Souza Espíndola Reis, Redatora Designada.

Multa

O instituto das multas em matéria previdenciária foi profundamente alterado pela Medida Provisória nº 449, de 03/12/2008, convertida na Lei 11.941/2009.

A lei nova revogou o art 35 da Lei 8.212/91², que previa os percentuais de multa aplicáveis sobre as contribuições sociais em atraso para pagamento espontâneo, que é o realizado após a data de vencimento do tributo, mas antes do início de qualquer procedimento de fiscalização (inciso I), para pagamento de créditos incluídos em lançamento tributário de notificação fiscal de lançamento de débito (inciso II) e para pagamento de créditos incluídos

² Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos: (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

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

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

b) sete por cento, no mês seguinte;

c) dez por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação;

a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

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

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

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

a) doze por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação;

b) quinze por cento, após o 15º dia do recebimento da notificação;

c) vinte por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS;

d) vinte e cinco por cento, após o 15º dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa;

a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

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

c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

d) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

III - para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa:

a) trinta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento;

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

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

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

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

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

c) oitenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito não foi objeto de parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

d) cem por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito foi objeto de parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

em dívida ativa (inciso III) e definiu novos percentuais aplicáveis, correspondentes ao teto de 20% para pagamento espontâneo em atraso (art. 35 da Lei 8.212/91 com a redação da MP 449/2008, convertida na Lei 11.941/2009³) e 75% no caso de exigência de tributo em lançamento de ofício, passível de agravamento (art 35-A da Lei 8.212/91, com a redação da MP 449/2008, convertida na Lei 11.941/2009⁴).

Em relação aos fatos geradores ocorridos antes da mencionada alteração legislativa existe o dever de observância, pela autoridade administrativa, da aplicação da multa mais benéfica, em obediência ao art. 106 inciso II do Código Tributário Nacional.

Para tanto, é necessário identificar a natureza do instituto objeto de comparação e os dados quantitativos a serem comparados.

A lei nova definiu claramente dois institutos: 1) multa de mora para pagamento espontâneo em atraso (art. 35) e 2) multa para pagamento não espontâneo - incluído em lançamento tributário - chamada de multa de ofício (art. 35-A), que, nos termos do art. 44 da Lei 9.430/96, é única para três condutas: i) falta de pagamento ou recolhimento; ii) falta de declaração e iii) declaração inexata.

A lei nova também definiu claramente os dados quantitativos de cada uma delas: no primeiro caso, até 20%, nos termos do art. 61 da Lei 9.430/96⁵; no segundo caso, de 75%, passível de agravamento, nos termos do art. 44 da Lei 9.430/96⁶.

³ Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

⁴ 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. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

⁵ 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. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

§ 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.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo 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. (Vide Lei nº 9.716, de 1998)

⁶ Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

a) na forma do art. 8o da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007)

b) na forma do art. 2o desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007)

§ 1o O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos 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. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

III - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

O presente processo trata de multa sobre contribuições incluídas em lançamento tributário, portanto, não é aplicável a sistemática da multa para falta de pagamento espontâneo.

A multa para pagamento de contribuições incluídas em lançamento tributário - que é o caso - conforme já mencionado aqui, na nova sistemática do art. 35-A da Lei 8.212/91, é única para os casos de falta de pagamento ou recolhimento quando há falta de declaração e/ou declaração inexata.

Já o revogado art. 35, inciso II, da Lei 8.212/91, dizia respeito apenas à multa por falta de pagamento ou recolhimento de contribuições incluídas em lançamento tributário. Era o revogado art. 32, inciso IV, §§4º e 5º, da Lei 8.212/91, com a redação da Lei 9.528/97, que regulava a aplicação de penalidade ao contribuinte que apresentasse declaração inexata ou deixasse de apresentá-la, fazendo incidir multa isolada.

Portanto, na norma anterior, o dado quantitativo da multa para dívidas incluídas em lançamento tributário, para os casos de falta de pagamento ou recolhimento de contribuições não declaradas e/ou com declaração inexata, deve ser apurado pela soma da multa do revogado art. 35, inciso II, com a multa do revogado art. 32, inciso IV, §§ 4º e 5º.

A multa mais benéfica deve ser apurada mediante comparação do dado quantitativo resultante do cálculo conforme descrito no parágrafo anterior (vigente à época dos fatos geradores) com o dado quantitativo resultante da multa calculada com base no art. 35-A da Lei 8.212/91, com a redação da MP 449/2008, convertida na Lei 11.941/2009. Este entendimento está explicitado no art. 476-A da Instrução Normativa RFB nº 971/2009:

Art. 476-A. No caso de lançamento de ofício relativo a fatos geradores ocorridos: (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 1.027, de 20 de abril de 2010)

I - até 30 de novembro de 2008, deverá ser aplicada a penalidade mais benéfica conforme disposto na alínea "c" do inciso II do art. 106 da Lei nº 5.172, de 1966 (CTN), cuja análise será realizada pela comparação entre os seguintes valores:

IV - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

V - (revogado pela Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998). (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - prestar esclarecimentos; (Renumerado da alínea "a", pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991; (Renumerado da alínea "b", com nova redação pela Lei nº 11.488, de 2007)

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei. (Renumerado da alínea "c", com nova redação pela Lei nº 11.488, de 2007)

§ 3º Aplicam-se às multas de que trata este artigo as reduções previstas no art. 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, e no art. 60 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

§ 4º As disposições deste artigo aplicam-se, inclusive, aos contribuintes que derem causa a ressarcimento indevido de tributo ou contribuição decorrente de qualquer incentivo ou benefício fiscal.

§ 5º Aplica-se também, no caso de que seja comprovadamente constatado dolo ou má-fé do contribuinte, a multa de que trata o inciso I do caput sobre: (Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010)

I - a parcela do imposto a restituir informado pelo contribuinte pessoa física, na Declaração de Ajuste Anual, que deixar de ser restituída por infração à legislação tributária; e (Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010)

II - (VETADO). (Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010)

(Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 1.027, de 20 de abril de 2010)

a) somatório das multas aplicadas por descumprimento de obrigação principal, nos moldes do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009, e das aplicadas pelo descumprimento de obrigações acessórias, nos moldes dos §§ 4º, 5º e 6º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009; e (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 1.027, de 20 de abril de 2010)

b) multa aplicada de ofício nos termos do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009. (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 1.027, de 20 de abril de 2010)

II - a partir de 1º de dezembro de 2008, aplicam-se as multas previstas no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 1.027, de 20 de abril de 2010)

...

Portanto, entendo que a multa mais benéfica deve ser calculada de acordo com o disposto no art. 476-A da IN RFB 971/2009, acima transcrito, e deverá ser apurada no momento do pagamento, nos termos do art. 2º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14, de 04/12/2009.

Em relação às demais matérias do recurso, ratifico os fundamentos do voto do relator.

É como voto.

Luciana de Souza Espíndola Reis