



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

Processo nº 10640.005373/2008-51
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2302-002.028 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de agosto de 2012
Matéria Salário Indireto Abono Gratificação
Recorrente BECTON DICKINSON INDÚSTRIAS CIRÚRGICAS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/08/2004 a 31/08/2004, 01/10/2004 a 30/11/2004, 01/10/2005 a 31/10/2005, 01/12/2005 a 31/12/2005

Ementa:

GRATIFICAÇÃO REMUNERAÇÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES.

A importância paga, devida ou creditada aos segurados empregados a título de gratificação integra a base de cálculo das contribuições para todos os fins e efeitos, nos termos do artigo 28, I, da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.528/97.

PEDIDO DE EVENTUAL JUNTADA DE DOCUMENTOS. PRECLUSÃO TEMPORAL.

A prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.

Marco Andre Ramos Vieira - Presidente.

Liege Lacroix Thomasi - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marco Andre Ramos Vieira (Presidente), Manoel Coelho Arruda Junior, Adriano Gonzales Silverio, Arlindo da Costa e Silva, Liege Lacroix Thomasi, Adriana Sato

CÓPIA

Relatório

Trata o presente de Auto de Infração de Obrigação Principal, lavrado e cientificado ao sujeito passivo acima identificado, em 08/12/2008, referente às contribuições previdenciárias relativas à cota dos segurados, não descontadas e incidentes sobre valores pagos aos empregados, constantes das folhas de pagamentos, a título de “Gratificação Eventual”(053452); “Gratificação”(054164); nas competências de 08/2004, 10/2004, 11/2004, 10/2005 e 12/2005.

Constam das fls.17/42, discriminativos das verbas que compõem o levantamento.

Após impugnação, Acórdão de fls.587/592, julgou a autuação procedente em parte para excluir as multas nas competências em que era mais gravosa ao contribuinte, considerando a sistemática trazida pela MP 449/2008, e considerando as autuações por descumprimento de obrigações acessórias e principais., conforme planilha constante da decisão, que também excluiu a rubrica gratificação (054164), paga a título de décimo-terceiro, nas bolsas auxílio-estagiário, já que os estágios não foram desconsiderados.

Ainda inconformado, o contribuinte apresentou recurso onde alega em síntese:

- a) a decadência quinquenal para as competências até 12/2003, em vista do artigo 150,§4º do CTN;
- b) que as verbas pagas são eventuais e decorrem de Acordo Coletivo de trabalho;
- c) os ganhos eventuais não integram o salário de contribuição;
- d) os abonos pagos nas rescisões são eventuais e não sofrem incidência, pois são pagamento havidos por liberalidade da empresa, não se encaixando como fato gerador;
- e) que as verbas são pagas a funcionários distintos;
- f) que os pagamentos efetuados como ajuda de custo foram para a transferência de funcionários;
- g) que a representação fiscal para fins penais só pode ser expedida após o término do processo administrativo.

Requer o reconhecimento da decadência e no mérito, a insubsistência da autuação, protestando pelo direito da posterior juntada de documentos adicionais

É o relatório.

CÓPIA

Voto

Conselheira Liege Lacroix Thomasi, Relatora

Cumprido o requisito de admissibilidade, frente à tempestividade, conheço do recurso e passo ao seu exame.

Da Preliminar

Quanto à decadência quinquenal argüida pela recorrente é de se asseverar que de fato, nas sessões plenárias dos dias 11 e 12/06/2008, respectivamente, o Supremo Tribunal Federal - STF, por unanimidade, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 24/07/91 e editou a Súmula Vinculante nº 08, cujos efeitos são previstos no artigo 103-A da Constituição Federal, regulamentado pela Lei nº 11.417, de 19/12/2006 e obrigam todos os órgãos judiciais e administrativos:

Súmula Vinculante nº 08:

“São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

Entretanto, o crédito lançado nesta notificação não se encontra abrangido pelo período decadencial, eis que compreende o período descontinuo de 08/2004 a 12/2005 e foi lavrado em 08/12/2008, com ciência pelo sujeito passivo na mesma data.

Para elucidar, informo à recorrente que as contribuições previdenciárias são tributos lançados por homologação e devem observar a regra prevista no art. 150, parágrafo 4º do Código Tributário Nacional. Havendo, o pagamento antecipado, observar-se-á a regra de extinção prevista no art. 156, inciso VII do CTN. Entretanto, somente se homologa pagamento, caso esse não exista, não há o que ser homologado, devendo ser observado o disposto no art. 173, inciso I do CTN. Nessa hipótese, o crédito tributário será extinto em função do previsto no art. 156, inciso V do CTN. No caso de dolo, fraude ou simulação não será observado o disposto no art. 150, parágrafo 4º do CTN, sendo aplicado necessariamente o disposto no art. 173, inciso I, independentemente de ter havido o pagamento antecipado.

No presente processo, não há recolhimentos parciais relativos ao crédito lançado referente a pagamentos a título de Participação nos Lucros e Resultados, assim, aplica-se o artigo 173, I do CTN, não havendo que se falar em período decadente:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

O pedido de juntada de documentos após a impugnação não deve ser acolhido, uma vez que a Portaria RFB n.º 10.875/2007, no art. 7º, inciso III e § 1º, acompanhando os preceitos do art. 16, inciso III, e § 4º, do Decreto nº 70.235/72, limitou o momento para a apresentação de provas, dispondo que a prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual.

Portaria RFB n.º 10.875/2007:

Art. 7º A impugnação mencionará:

(...)

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;

(...)

§ 1º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

I - fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;

II - refira-se a fato ou a direito superveniente;

III - destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

§ 2º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nos incisos do § 1º.

Decreto nº 70.235/72

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

*III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;
(Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)*

(...)

§ 4º. A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;

b) refira-se a fato ou a direito superveniente;

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.”

A preclusão temporal para a apresentação de provas, no entanto, foi ressalvada nas situações previstas nas alíneas do § 1º do art. 7º da Portaria RFB acima transcritas.

Ressalte-se que, de acordo com o § 2º do mesmo art. 7º, a juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, demonstrando-se a ocorrência de uma das hipóteses do § 1º do mesmo artigo. No caso em análise, o impugnante não demonstrou, em sua peça de defesa, a ocorrência de nenhuma dessas situações, razão pela qual indefiro o pedido de juntada de documentos.

Do Mérito

Primeiramente, é de se esclarecer que o presente lançamento refere-se exclusivamente às rubricas Gratificação Eventual (053452) e Gratificação (054164), sendo esta última já excluída pela decisão de primeira instância, ora recorrida.

Quanto ao pagamento de gratificações pagas por liberalidade do empregador ou previstos em acordos ou convenções coletivas, a Constituição Federal, em seu art. 201, parágrafo 4º – hoje transformado no parágrafo 11º desse mesmo artigo pela Emenda Constitucional nº 20, de 15 de dezembro de 1998 – determina, expressamente:

Os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e conseqüente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei. [sem grifos no original]

A Lei Orgânica da Seguridade Social, Lei nº 8.212/91, em consonância com a norma constitucional supratranscrita, assim define salário-de-contribuição, para fins de incidência de contribuições à seguridade social:

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

*I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida **a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título**, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, **qualquer que seja a sua forma**, inclusive as gorjetas, os **ganhos habituais sob a forma de utilidades** e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa; (sem grifos no original)*

[...]

E traz no parágrafo 9º as excludentes do salário-de-contribuição:

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

a) os benefícios da previdência social, nos termos e limites legais, salvo o salário-maternidade; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

b) as ajudas de custo e o adicional mensal recebidos pelo aeronauta nos termos da Lei nº 5.929, de 30 de outubro de 1973;

c) a parcela "in natura" recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, nos termos da Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976;

d) as importâncias recebidas a título de férias indenizadas e respectivo adicional constitucional, inclusive o valor correspondente à dobra da remuneração de férias de que trata o art. 137 da Consolidação das Leis do Trabalho-CLT; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

e) as importâncias: (Incluído pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

1. previstas no inciso I do art. 10 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias; (Incluído pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

2. relativas à indenização por tempo de serviço, anterior a 5 de outubro de 1988, do empregado não optante pelo Fundo de Garantia do Tempo de Serviço-FGTS; (Incluído pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

3. recebidas a título da indenização de que trata o art. 479 da CLT; (Incluído pela Lei nº 9.528, de 10/12/97, Lei nº 9.528, de 10/12/97)

4. recebidas a título da indenização de que trata o art. 14 da Lei nº 5.889, de 8 de junho de 1973; (Incluído pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

5. recebidas a título de incentivo à demissão; (Incluído pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

6. recebidas a título de abono de férias na forma dos arts. 143 e 144 da CLT; (Incluído pela Lei nº 9.711, de 20/11/98)

7. recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário; (Incluído pela Lei nº 9.711, de 20/11/98)

8. recebidas a título de licença-prêmio indenizada; (Incluído pela Lei nº 9.711, de 20/11/98)

9. recebidas a título da indenização de que trata o art. 9º da Lei nº 7.238, de 29 de outubro de 1984; (Incluído pela Lei nº 9.711, de 20/11/98)

f) a parcela recebida a título de vale-transporte, na forma da legislação própria;

g) a ajuda de custo, em parcela única, recebida exclusivamente em decorrência de mudança de local de trabalho do empregado,

na forma do art. 470 da CLT; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

h) as diárias para viagens, desde que não excedam a 50% (cinquenta por cento) da remuneração mensal;

i) a importância recebida a título de bolsa de complementação educacional de estagiário, quando paga nos termos da Lei nº 6.494, de 7 de dezembro de 1977;

j) a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica;

l) o abono do Programa de Integração Social-PIS e do Programa de Assistência ao Servidor Público-PASEP; (Incluído pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

m) os valores correspondentes a transporte, alimentação e habitação fornecidos pela empresa ao empregado contratado para trabalhar em localidade distante da de sua residência, em canteiro de obras ou local que, por força da atividade, exija deslocamento e estada, observadas as normas de proteção estabelecidas pelo Ministério do Trabalho; (Incluído pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

n) a importância paga ao empregado a título de complementação ao valor do auxílio-doença, desde que este direito seja extensivo à totalidade dos empregados da empresa; (Incluído pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

o) as parcelas destinadas à assistência ao trabalhador da agroindústria canavieira, de que trata o art. 36 da Lei nº 4.870, de 1º de dezembro de 1965; (Incluído pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

p) o valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a programa de previdência complementar, aberto ou fechado, desde que disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes, observados, no que couber, os arts. 9º e 468 da CLT; (Incluído pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

q) o valor relativo à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio da empresa ou por ela conveniado, inclusive o reembolso de despesas com medicamentos, óculos, aparelhos ortopédicos, despesas médico-hospitalares e outras similares, desde que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa; (Incluído pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

r) o valor correspondente a vestuários, equipamentos e outros acessórios fornecidos ao empregado e utilizados no local do trabalho para prestação dos respectivos serviços; (Incluído pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

s) o ressarcimento de despesas pelo uso de veículo do empregado e o reembolso creche pago em conformidade com a legislação trabalhista, observado o limite máximo de seis anos de idade, quando devidamente comprovadas as despesas realizadas; (Incluído pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

t) o valor relativo a plano educacional que vise à educação básica, nos termos do art. 21 da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que não seja utilizado em substituição de parcela salarial e que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 20/11/98)

u) a importância recebida a título de bolsa de aprendizagem garantida ao adolescente até quatorze anos de idade, de acordo com o disposto no art. 64 da Lei nº 8.069, de 13 de julho de 1990; (Incluído pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

v) os valores recebidos em decorrência da cessão de direitos autorais; (Incluído pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

x) o valor da multa prevista no § 8º do art. 477 da CLT. (Incluído pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

Frente à disciplina legal supra, denota-se que o fato gerador do tributo em tela está presente no conceito de remuneração, ou seja, todo o plexo de contraprestações efetivadas pelo empregador ao empregado, com o intuito de retribuir o serviço prestado, não sendo relevante o título jurídico utilizado para realizar o pagamento, isto é, o nome da verba não possui relevância, mas sim se, no caso concreto, o montante despendido tem intuito de retribuir o trabalho.

Como se pode observar, os pagamentos de liberalidades não respaldadas pela legislação efetuados pela recorrente, não estão automaticamente enquadrados nas excludentes do salário de contribuição, contidas no § 9º do artigo 28, acima citado.

Ademais a Constituição Federal, em seu art. 201, parágrafo 4º – hoje transformado no parágrafo 11º desse mesmo artigo pela Emenda Constitucional n.º 20, de 15 de dezembro de 1998 – determina, expressamente:

Os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e conseqüente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei. [sem grifos no original]

E repisamos que a Lei Orgânica da Seguridade Social, Lei nº 8.212/91, em consonância com a norma constitucional supratranscrita, assim define salário-de-contribuição, para fins de incidência de contribuições à seguridade social:

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

*I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida **a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título**, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, **qualquer que seja a sua forma**, inclusive as gorjetas, os **ganhos habituais sob a forma de utilidades** e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa; (sem grifos no original)*

De outra parte, a Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, que dispõe sobre os benefícios da Previdência Social, em seu art. 29 toma o salário-de-contribuição como base para o cálculo do valor do salário de benefício.

Conforme previsto no § 6º do art. 150 da Constituição Federal, somente a Lei pode instituir isenções. Assim, o § 2º do art. 22 da Lei nº 8.212/91 dispõe que não integram a remuneração as parcelas de que trata o § 9º do art. 28 da mesma Lei. O § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91 enumera, exaustivamente, as parcelas que não integram o salário-de-contribuição. Verifica-se que a legislação aplicável à espécie determina, em um primeiro momento, a regra geral de incidência das contribuições previdenciárias sobre a remuneração total do empregado, inclusive sobre os ganhos habituais sob a forma de utilidades. Somente em um segundo momento é que são definidas, de forma expressa e exaustiva, porquanto excepcionais, as hipóteses de não-incidência das contribuições destinadas à Seguridade Social.

Cumprе salientar que o fato de a negociação coletiva mencionar que os abonos concedidos possuem natureza indenizatória, não tem o condão de alterar a natureza jurídica da verba, tendo em vista que o art. 457 da CLT e o art. 22, I, da Lei n.º 8.212/91, são normas cogentes não sendo possível afastar a sua aplicação em razão de um acordo ou convenção coletiva.

Outro não é o entendimento do Colendo TST acerca da indisponibilidade do art. 457 da CLT, vejamos:

TST mantém natureza salarial de produtividade na Brasil Telecom

Embora a Constituição Federal assegure a validade dos acordos coletivos, estes são limitados nas normas de ordem pública, onde não há margem para livre manifestação das partes. Com este entendimento, a Segunda Turma do Tribunal Superior do Trabalho negou provimento a recurso de revista da Brasil Telecom contra decisão que a condenou à integração da “verba produtividade” ao salário, com pagamento de diferenças nas verbas rescisórias.

A condenação foi definida em primeiro grau e mantida pelo Tribunal Regional do Trabalho da 4ª Região (Rio Grande do Sul). O Regional entendeu que o adicional deve incidir sobre a remuneração do empregado por ter “nítida natureza salarial”, embora a “verba produtividade” tenha sido instituída no acordo coletivo com natureza indenizatória.

O ministro José Simpliciano Fernandes, relator do processo, ressaltou que o objeto da controvérsia estava em definir se é possível que as partes, por meio de acordo coletivo, atribuam natureza indenizatória a uma parcela que, por suas características, ostente naturalmente caráter salarial.

“No caso, o TRT considerou demonstrada a natureza salarial”, afirmou o relator. “Assim, em que pese o acordo coletivo que a institui ter determinado sua não incorporação ao salário, conforme o artigo 457, § 1º, da CLT, tem-se por devida sua integração”. Ao proferir seu voto durante a sessão de julgamento, o ministro afirmou que as partes não podem, ainda

que por acordo coletivo, definir natureza diversa à verba, porque com isso estariam burlando preceito de ordem pública, uma vez que implicaria isenção das contribuições fiscais e previdenciárias às quais as partes estariam obrigadas, por força de lei." (RR 44809/2002-900-04-00.5)

Vale ressaltar que, embora possa ocorrer a hipótese de validação trabalhista de negociação coletiva que atribua natureza jurídica diversa aos abonos, as contribuições previdenciárias são tributos, portanto, sujeitas à regência do CTN, cabendo mencionar o art. 123:

Art.123 - Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

Portanto, diante das normas expostas, infere-se que os contratos firmados entre as partes, inclusive os coletivos, não possuem força vinculante para o Fisco, pois os mesmos só criam regras válidas para as partes e não para um terceiro, no caso, a Previdência Social, principalmente em face do princípio da indisponibilidade do crédito tributário.

As gratificações pagas por liberalidade do empregador não estão dentre as parcelas excluídas do salário-de-contribuição previdenciário definidas no § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91, de modo que desde a edição da Lei nº 8.212/91 as verbas pagas a esse título pelo empregador aos seus empregados, seja por sua liberalidade ou por força de acordo ou convenção coletiva de trabalho sofrem incidência de contribuições à seguridade social.

Quanto à representação fiscal para fins penais, o auditor fiscal, em virtude de exercer atividade vinculada, sem poder discricionário, deve formalizar tal documento, na mesma data da lavratura do auto de infração, quando no curso da ação fiscal apurar fatos que, em tese, constituem crime de sonegação previdenciária, conforme artigo 337 A, incisos I, II e III do Código Penal aprovado pelo Decreto-Lei nº 2.848, de 07/12/1940, com as alterações introduzidas pela Lei nº 9.983, de 14/07/2000.

A disposição para o encaminhamento ao Ministério Público da representação fiscal para fins penais está disciplinada pelo artigo 83, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996:

Art. 83. A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e aos crimes contra a Previdência Social, previstos nos arts. 168-A e 337-A do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal), será encaminhada ao Ministério Público depois de proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente. (Redação dada pela Lei nº 12.350, de 20 de dezembro de 2010)

Por derradeiro, no que se refere à aplicação da multa, a decisão de primeira instância entendeu que deveriam ser consideradas as obrigações principal e acessória para o cálculo da mesma, conforme interpretou do contido na MP 449/2008 e excluiu do levantamento as multas para as competências que se mostraram mais gravosas nesta sistemática.

Entretanto, entendo que à luz da legislação vigente, as multas devem ser aplicadas de forma isolada, conforme o caso, por descumprimento de obrigação principal ou de obrigação acessória, da forma mais benéfica ao contribuinte, de acordo com o disposto no artigo 106, do Código Tributário Nacional.

Embora, em algumas vezes, a obrigação acessória descumprida esteja diretamente ligada à obrigação principal, isto não significa que sejam únicas para aplicação de multa conjunta. Pelo contrário, uma subsiste sem a outra e mesmo não havendo crédito a ser lançado, é obrigatória a lavratura de auto de infração se houve o descumprimento de obrigação acessória. As condutas são tipificadas em lei, com penalidades específicas e aplicação isolada.

O art. 44 da Lei nº 9.430/96, traz que a multa de ofício de 75% incidirá sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento, de falta de declaração e nos de declaração inexata. Portanto, está claro que as três condutas não precisam ocorrer simultaneamente para ser aplicada a multa:

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)

(...)

Quando o contribuinte tiver recolhido os valores devidos antes da ação fiscal, não será aplicada a multa de 75% prevista no art. 44 da Lei nº 9.430; porém, se apesar do pagamento não tiver declarado em GFIP, é possível a aplicação da multa isolada do art. 32-A da Lei nº 8.212, justamente por se tratar de condutas distintas.

Se o contribuinte tiver declarado em GFIP não se aplica a multa do art. 44 da Lei nº 9.430, sendo aplicável somente a multa moratória do art. 61 da Lei nº 9430, pois os débitos já estão confessados e devidamente constituídos, sendo prescindível o lançamento.

A multa do art. 44 da Lei nº 9.430 somente se aplica nos lançamentos de ofício. Desse modo, se o contribuinte tiver declarado em GFIP, mas não tiver pago, o art. 44 da Lei 9.430 não é aplicado pelo motivo de o contribuinte não ter recolhido, mas ter declarado. Neste caso, não se aplica o art. 44 em função de não haver lançamento de ofício, pois o crédito já está constituído pelo termo de confissão que é a GFIP. E nas hipóteses em que o contribuinte não tiver recolhido e não tiver declarado em GFIP, há duas condutas distintas: por não recolher o tributo e ser realizado o lançamento de ofício, aplica-se a multa de 75%; e por não ter declarado em GFIP a multa prevista no art. 32-A da Lei nº 8.212. Conforme já foi dito, a multa será aplicada ainda que o contribuinte tenha pago as contribuições, conforme previsto no inciso I do art. 32 A.

Pelo exposto, é de fácil constatação que as condutas de não recolher ou pagar o tributo e não declarar em GFIP não estão tipificadas no mesmo artigo de lei, no caso o art. 44 da Lei nº 9.430/96. A lei ao tipificar essas infrações, inclusive em dispositivos distintos, demonstra estar tratando de obrigações, infrações e penalidades tributárias distintas, que não se confundem e tampouco são excludentes.

No caso em tela, à época do fatos geradores, pelo não recolhimento em época própria do tributo devido, a legislação previdenciária previa a aplicação de multa moratória, conforme disposto pelo 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação da Lei nº 9.876/99.

A MP nº 449/08, posteriormente convertida na Lei nº 11.941/2008, excluiu do ordenamento jurídico a gradação da multa de mora prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/91, conferindo-lhe outras condições, eis que se tratando de recolhimento espontâneo pelo contribuinte de contribuições previdenciárias pagas em atraso, a multa de mora a ser aplicada será de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso, contados 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, limitado a vinte por cento:

Portanto, no exame do caso em questão é de se ver que a aplicação do artigo 35 da Lei nº 8.212/91, na redação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores e do lançamento traz percentuais variáveis, de acordo com a fase processual em que se encontre o processo de constituição do crédito tributário e mostra mais benéfico ao contribuinte, uma vez em que se aplicando a redação dada pela Lei nº 11.941/2008, mais precisamente o artigo 35 A da Lei nº 8.212/91, o valor da multa seria mais oneroso ao contribuinte, pois deveria ser aplicado o artigo 44, I da Lei nº 9.430/96, já transcrito anteriormente.

Por todo o exposto,

Voto pelo por negar provimento ao recurso.

Liege Lacroix Thomasi - Relatora