



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

Processo n° 10803.720084/2012-51
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2301-005.420 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 04 de julho de 2018
Matéria Contribuições Sociais Previdenciárias
Recorrente SUPERMERCADOS IRMAOS LOPES S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/05/2008

INCONSTITUCIONALIDADE DA MULTA.

Nos termos da Súmula CARF n° 2, o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

DECADÊNCIA.

Nos termos da Súmula CARF n° 99, para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração..

DESCRIÇÃO DA MATÉRIA TRIBUTÁVEL. ATO VINCULADO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não há nulidade no lançamento que conta com a enumeração exaustiva dos fundamentos legais e descreve completamente a infração, praticando ato administrativo vinculado em observância a dever de ofício.

JUROS SELIC.

Conforme a Súmula CARF n° 4, a partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - Selic para títulos federais.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. MULTAS. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA. RETROATIVIDADE BENIGNA. “CESTA DE MULTAS”.

Incabível a aplicação do entendimento contido na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14/2009, conhecido como “cesta de multas”, para regular a eventual aplicação da retroatividade benigna contida no art. 106 do CTN aos casos envolvendo o lançamento de multa por falta de recolhimento de contribuição previdenciária juntamente com o lançamento de multa por descumprimento de obrigação acessória (entrega de GFIP), relativa a eventos ocorridos antes da edição da Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009. Trata-se de condutas infracionais distintas, cujas penas encontram-se cominadas em diferentes dispositivos e que não podem ser somadas. Desse modo, a antiga multa do art. 32 aplicada por descumprimento de obrigação acessória somente pode ser comparada com a multa constante do novel art. 32-A. O mesmo vale para a multa do antigo art. 35, aplicada para a falta de recolhimento da contribuição previdenciária, que somente poderá ser comparada com o novo art. 35 ou com o art. 35-A, todos da Lei nº 8.212/91.

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. EXCLUSÕES LEGAIS

Considera-se salário-de-contribuição 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 e os ganhos habituais sob a forma de utilidades. Art. 28 da Lei 8.212/91. Por força do mandamento constitucional, a Lei nº 8.212 de 24.07.1991, em sua redação original e, em seu artigo 28, inciso I, incluiu o salário utilidade no conceito de salário de contribuição.

Os pagamentos de verbas em desacordo com as hipóteses taxativas de sua exclusão integram o salário de contribuição e sobre estes valores incidem as contribuições sociais. Artigo 28, I c/c § 9º da Lei 8.212/91 e art. 214, § 9º, do Decreto 3.048/99.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, (a) por unanimidade de votos, (a.1) não conhecer das alegações de inconstitucionalidade, (a.2) rejeitar as preliminares e (a.3) reconhecer a decadência do poder-dever de constituir o crédito tributário dos períodos anteriores a novembro de 2007, (a.4) negar provimento em relação às demais questões de mérito, à exceção da referente à multa (item "b") e (b) por maioria de votos, considerar devida a multa de 20% sobre a contribuição previdenciária lançada, vencidos os conselheiros Antônio Sávio Nastureles, Mônica Renata Mello Ferreira Stoll e João Bellini Júnior, que negavam provimento na questão.

(assinado digitalmente)

João Bellini Junior - Presidente

(assinado digitalmente)

Alexandre Evaristo Pinto - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Alexandre Evaristo Pinto, Wesley Rocha, Antônio Sávio Nastureles, Marcelo Freitas de Souza Costa, Juliana Marteli Fais Feriato, Mônica Renata Mello Ferreira Stoll (suplente convocada), e João Bellini Júnior (Presidente). Ausentes, justificadamente, os conselheiros João Mauricio Vital e Reginaldo Paixão Emos.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto por SUPERMERCADO IRMÃOS LOPES S/A, em face do Acórdão n.º 16-48.108, da 14ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) São Paulo I, fl. 782-822, com ciência ao sujeito passivo em 12/07/2013, fls. 823-825, que julgou procedente em parte a impugnação apresentada contra os Autos de Infração de Obrigação Principal (AIOP) e Auto de Infração de Obrigação Acessória (AIOA) abaixo identificados:

1) AIOP Debcad nº 37.359.597-2: referente à exigência de contribuições devidas à Seguridade Social, parte da empresa, inclusive para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT);

2) AIOP Debcad nº 37.359.598-0: referente à exigência das contribuições devidas à Seguridade Social, pelos segurados empregados, de responsabilidade da empresa por substituição tributária.

3) AIOP Debcad nº 37.359.599-9: , referente à exigência de contribuições para outras entidades e fundos (terceiros), relativas à contribuição do salário educação, e as contribuições destinadas ao INCRA, SENAC, SESC e SEBRAE.

4) AIOA Debcad nº 37.359.596-4 (Código de Fundamentação Legal - CFL 68): por falta de informação, em GFIP, dos fatos geradores de contribuições previdenciárias, com infringência à Lei nº 8.212, de 24/7/1991, artigo 32, inciso IV, § 5º (CFL 68), nas competências 10/2007, 11/2007, 02/2008 e 03/2008.

O fundamento fático-jurídico que ensejou a lavratura dos autos de infração, de acordo com o Termo de Verificação e Conclusão Fiscal, às fls. 36-44, e anexos, é a remuneração paga, devida ou creditada, aos segurados empregados, a título de premiação, através de créditos em cartão eletrônico, no período de 01/2006 a 05/2008.

Ficou consignado, no termo de verificação fiscal, que a autuada, na condição de contratante, firmou contrato com a empresa Expertise Comunicação Total S/C Ltda, fls. 58-62, tendo por objeto "*prestação de serviços de marketing de relacionamento, incentivo e fidelização e gerenciamento de premiação, mediante a utilização do cartão eletrônico denominado Exclusive Card*", o que incluía o fornecimento de cartões eletrônicos com créditos, que eram entregues aos beneficiários indicados pela autuada.

Ainda de acordo com a fiscalização, a autuada, apesar de intimada, deixou de apresentar à fiscalização a relação dos beneficiários das premiações, motivo pelo qual o

lançamento foi feito com base na técnica do arbitramento, considerando-se como base de cálculo o valor total das notas fiscais deduzida a comissão da empresa contratada.

Foi elaborada relação das notas fiscais utilizadas na apuração da base de cálculo, às fls. 579-580, além de cópias desses documentos, fls. 166-233 e 515-578.

O sujeito passivo foi intimado dos autos de infração em 30/11/2012, fls. 639.

A autuada apresentou impugnação, contendo os seguintes pontos relevantes:

a) estão extintas, pela decadência, as contribuições do ano de 2006, com base no art. 173, I, do CTN; **b)** explica que o valor da nota fiscal não é composto exclusivamente de pagamento de premiação, de modo que deve ser excluído, da base de cálculo do tributo, o valor correspondente às despesas efetuadas com campanha de marketing de relacionamento, o que deve ser comprovado em sede de diligência fiscal; **c)** alega que não incide contribuições previdenciárias sobre os prêmios pagos no âmbito de campanha de marketing de relacionamento porque tais verbas não possuem caráter remuneratório, constituindo-se em promessa de recompensa, conforme previsto no art. 854 do CC, além de se tratar de ganho eventual; **d)** suscita a ilegalidade da taxa Selic e o caráter confiscatório da multa. Pediu a realização de diligência e o cancelamento do crédito tributário.

A DRJ julgou a impugnação procedente em parte, excluindo, do lançamento, as competências 01/2006 a 11/2006, em razão da decadência, com base no art. 173, I, do CTN, e rejeitou as demais alegações, com base nos seguintes fundamentos: **a)** inviável a diligência porque não ficou demonstrado o erro na composição da base de cálculo; **b)** os prêmios visam à contraprestação pelo serviço prestado, constituindo-se em parcela tributável da remuneração; **c)** a autoridade administrativa não tem competência para negar vigência à lei.

O órgão julgador de primeira instância deixou de recorrer de ofício, a este Conselho, sob o argumento de que a exoneração do crédito tributário está fundamentada em Súmula do Supremo Tribunal Federal, em conformidade com o artigo 27, VI, da Lei nº 10.522, de 19/06/2002, na redação dada pela Lei nº 12.788, de 14/01/2013, DOU de 15.1.2013¹.

Em 13/08/2013, a interessada, representada por advogado qualificado nos autos, interpôs recurso, f. 827-861, reiterando os pedidos e os fundamentos apresentados na impugnação.

Em 29 de janeiro de 2016, a 1ª Turma da 3ª Câmara da 2ª Seção do CARF aprovou a Resolução n. 2301-000.579, pela qual o julgamento foi convertido em diligência para que sejam verificados se houve recolhimentos de contribuição previdenciária relativos aos períodos autuados para fins de determinação da aplicação da regra decadencial.

Os documentos que atestam os recolhimentos de contribuição previdenciária relativos aos períodos autuados foram juntados ao processo pela fiscalização (fls. 885 a 935).

Ademais a Fiscalização apresentou Relatório de Diligência Fiscal (fls 937 e ss), no qual afirma que nenhum dos recolhimentos por ela apresentados guarda relação com os fatos geradores objetos do lançamento.

¹ Art. 27. Não cabe recurso de ofício das decisões prolatadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, em processos relativos a tributos administrados por esse órgão: (Redação dada pela Lei nº 12.788, de 2013)

...
VI - nas hipóteses em que a decisão estiver fundamentada em decisão proferida em ação direta de inconstitucionalidade, em súmula vinculante proferida pelo Supremo Tribunal Federal e no disposto no § 6º do art. 19. (Incluído pela Lei nº 12.788, de 2013)

A Recorrente apresentou Manifestação ao Relatório de Diligência Fiscal (fls 944 e ss), destacando que não foi solicitado que os recolhimentos tivessem ligação com os fatos geradores autuados, mas sim com os períodos da autuação, de forma que pede a aplicação da regra decadencial do artigo 150, §4º, do CTN, uma vez que houve pagamento parcial do tributo. Ademais, a Recorrente também pede aplicação da retroatividade benigna da multa.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto - Relator

O recurso é tempestivo, no entanto, no Recurso Voluntário é mencionada a potencial inconstitucionalidade da multa aplicada (fls. 850 e ss).

Nos termos da Súmula CARF nº 2, o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Diante do exposto, conheço em parte do recurso voluntário, não conhecendo da alegação de inconstitucionalidade.

Nulidade em virtude no Erro na Construção do Lançamento por Arbitramento da Base de Cálculo.

Questiona-se a base de cálculo das contribuições lançadas por supostamente refletir o valor global das notas fiscais de serviços emitidas pela empresa Expertise Comunicação Total S/C Ltda, o qual, segundo a Recorrente, tem em sua composição valores destinados ao pagamento de comissão e de despesas da contratada, cujas parcelas não constituem remuneração a trabalhadores.

Do cotejo do valor das notas fiscais de serviços relacionadas às fls. 579-580 com o valor das bases de cálculo das contribuições lançadas, discriminadas no relatório "DD-Discriminativo do Débito", fls. 9-30, observa-se que o valor da base de cálculo corresponde ao valor da nota fiscal de serviço, deduzido o valor da comissão da empresa contratada, conforme destacado na nota fiscal.

Da análise das notas fiscais, fls. 166-233 e 515-578, vê-se que elas não trazem discriminadas outras verbas além do serviço de pagamento de premiação, e da comissão. O item 3 "b" do contrato de prestação dos serviços, fls. 58-62, estabelece que a nota fiscal de serviços é composta tão somente pelo valor total da premiação acrescido da comissão da contratada (preço dos serviços):

3. São obrigações da CONTRATADA:

a) disponibilizar os créditos nos cartões dos premiados no prazo máximo de 01 (um) dia útil após pagamento pela CONTRATANTE.

b) emitir a nota fiscal de prestação de serviços no valor correspondente ao total da premiação, acrescido do preço dos serviços prestados, estabelecido no item 04 do quadro resumo;

...

Quadro Resumo

...

03 - PREÇO DOS SERVIÇOS²

06,00% (zero seis ponto zero zero por cento) do valor total da premiação distribuída.

Em suma, não há nos autos quaisquer provas, sequer indícios, de que as notas fiscais contemplam parcelas de outra natureza, além do serviço e da comissão.

As obrigações da contratada previstas no item "3" do contrato, acima transcrito, consistia apenas em pagar o valor da premiação a título de incentivo profissional, através de crédito em cartão eletrônico, às pessoas indicados pela Recorrente, pois é certo que, se de fato tivessem sido prestados outros serviços vinculados à área de marketing, haveria previsão contratual da sua remuneração.

Ademais, a fiscalização buscou elucidar os beneficiários dos pagamentos, mas não obteve êxito, pois a folha de pagamento da Recorrente não espelha todos os pagamentos feitos a empregados e demais prestadores de serviços e a sua contabilidade não registra esses fatos em títulos próprios, os quais estão contabilizados como despesas.

É dever instrumental da empresa elaborar folha de pagamento contemplando todos os segurados a seu serviço, bem como todas as parcelas da remuneração paga, devida ou creditada aos segurados, ainda que a parcela não integre o salário de contribuição, nos termos do inciso IV do § 9º do art. 225 do RPS/99.

A escrituração contábil também deve ser feita de forma a possibilitar à fiscalização a identificação dos fatos geradores de contribuições previdenciárias e dos montantes descontados, devidos e recolhidos a título de contribuições previdenciárias, apenas com base nos títulos das contas contábeis. Para tanto, o registro contábil das parcelas da remuneração paga, devida ou creditada aos segurados deve ser feito em títulos próprios, ainda que a parcela não integre o salário de contribuição. Trata-se de dever instrumental previsto no inciso II do artigo 32 da Lei 8.212/91 e no inciso II do § 13 do artigo 225 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048/99.

Ademais, apesar de validamente intimada, a Recorrente deixou de fornecer, à fiscalização, a relação dos nomes dos beneficiários e dos valores dos prêmios pagos.

Essa omissão da Recorrente mais o fato de seus documentos fiscais e contábeis não merecerem fé, e, ainda, a eficácia do contrato firmado com a empresa Expertise como prova de que a Recorrente pagou prêmios a título de incentivo profissional, que é uma verba típica de relação de emprego, e a eficácia das notas fiscais de serviços como prova dos valores pagos a este título, conforme visto acima, todos esses elementos autorizam a fiscalização a apurar a base de cálculo por meios indiretos, nos termos do art. 148 do Código Tributário Nacional (CTN) e art. 33 §§ 3º e 6º da Lei 8.212/91:

² Apesar de o item 3 "b" do contrato se referir ao item 04 do Quadro Resumo, é o item 03 do Quadro Resumo que dispõe sobre o preço dos serviços; o item 04 do Quadro Resumo trata da Forma de Pagamento.

CTN

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

Lei 8.212/91

Art. 33. À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, à fiscalização, à arrecadação, à cobrança e ao recolhimento das contribuições sociais previstas no parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições incidentes a título de substituição e das devidas a outras entidades e fundos. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

...

§ 3ª Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, lançar de ofício a importância devida. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

...

§ 6º Se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, serão apuradas, por aferição indireta, as contribuições efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

Em suma, o arbitramento foi feito de acordo com os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade: a contraprestação é inerente ao instituto jurídico da premiação e as notas fiscais emitidas pela empresa contratada são expressões monetárias dos valores pagos aos beneficiários dos prêmios.

A lisura do arbitramento gera o efeito da inversão do ônus da prova, que passa a ser do contribuinte, o qual não logrou êxito em afastar os fundamentos do lançamento.

Ademais, vale lembrar que o regime jurídico da nulidade do processo administrativo está previsto nos artigos 59 e 60 do Decreto-Lei n. 70.235/71, nos seguintes termos:

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.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Como se vê, as hipóteses de nulidade se restringem aos atos e termos lavrados por pessoa incompetente e aos despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

No caso em tela, não há que se falar em preterição do direito de defesa, o que pode ser confirmado inclusive pela elaboração de uma defesa adequada no âmbito do processo administrativo.

Ante o exposto, enfatizando que o caso em exame não se enquadra nas hipóteses de nulidade previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72, é incabível a pretendida nulidade, por não se vislumbrar qualquer vício capaz de invalidar o procedimento administrativo adotado.

Aplicação da Regra Decadencial do Artigo 150, §4º, do Código Tributário Nacional

Ao contrário do disposto no Acórdão da DRJ (fls. 797 e ss), que aplicou a regra decadencial do artigo 173, I, do Código Tributário Nacional, vale ressaltar, ainda, que a regra decadencial a ser aplicada é a do artigo 150, §4º, do CTN, uma vez que houve recolhimentos de contribuição previdenciária nos referidos períodos pela Recorrente, conforme apurado pela Fiscalização (fls. 885 a 935) em resposta à diligência solicitada na Resolução n. 2301000.579 da 1ª Turma da 3ª Câmara da 2ª Seção do CARF (Fls. 874 e ss), sendo que o entendimento de aplicação do artigo 150, §4º, do CTN quando houver recolhimentos consta inclusive na Súmula CARF nº 99, "in verbis":

Súmula CARF nº 99: Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.

Ante o exposto, aplica-se a regra decadencial do artigo 150, §4º, do CTN, de modo que todos os fatos geradores anteriores a novembro de 2007 se encontram atingidos pela decadência, uma vez que o prazo de cinco anos para constituição do crédito tributário se encerrou em novembro de 2007, ao passo que a cientificação do auto de infração se deu em 30/11/2012 (fls. 639).

Prêmios. Natureza

Em regra, integra o salário de contribuição, a remuneração paga, devida, ou creditada, a qualquer título, como contraprestação de serviços prestados.

Constituição Federal:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: (Vide Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

I) do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

...

Lei 8.212/91

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

*I - vinte por cento sobre o total das **remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês**, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas 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. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).(g.n.)*

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; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97) (g.n.)

Como visto, a Recorrente realizou pagamentos de prêmios a título de incentivo profissional, por meio de empresa interposta, os quais possuem caráter contraprestativo, conforme leciona Maurício Godinho Delgado³:

Os prêmios consistem em parcelas contraprestativas pagas pelo empregador ao empregado em decorrência de um evento ou circunstância tida como relevante pelo empregador e vinculada à conduta individual do obreiro ou coletiva dos trabalhadores da empresa.

A natureza salarial dos prêmios é reconhecida pelo STF, conforme enunciado da súmula nº 209:

Súmula 209 – Salário-Prêmio, salário-produção. O salário-produção, como outras modalidades de salário prêmio, é devido, desde que verificada a condição a que estiver subordinado, e não pode ser suprimido, unilateralmente, pelo empregador, quando pago com habitualidade.

No mais, ao contrário do alegado, esse benefício não diz respeito a um ganho eventual, nem habitual, antes se refere a uma parcela repassada aos empregados como forma de aumentar a produtividade destes e aumentar a satisfação da clientela, o que foi feito de modo contínuo, durante todo o período analisado.

Eventual é o que depende de evento incerto e futuro. O pagamento do prêmio não foi feito em decorrência de um infortúnio, mas decorreu do contrato de trabalho, em razão do incremento da produtividade dos empregados pelo alcance de metas previamente estabelecidas.

Esse tema foi analisado em profundidade no Acórdão nº 2401-000.921, cujos fundamentos adoto aqui:

O pagamento dessa verba, ao contrário, surge da existência do vínculo de emprego. O dito benefício não foi pago por um infortúnio (uma eventualidade), por exemplo, uma doação no caso de força maior, mas é na verdade uma concessão negociada, uma retribuição, um agrado, ou qualquer outro nome que se queira dar, que nasce de um pacto laboral, representando um ganho pelo trabalho efetuado com maior produtividade.

Não há dúvida de que, no caso concreto sob cuidado, as premiações efetuadas mediante créditos em cartões eram disponibilizadas em razão do vínculo contratual estabelecido entre empresa e os trabalhadores.

Na verdade, esses pagamentos, malgrado sejam concedidos em razão do alcance de determinadas metas fixadas pelo empregador, como demonstrado pela documentação

³ DELGADO, Maurício Godinho. Curso de Direito do Trabalho. São Paulo: LTR, 2012, p. 771.

colacionada, não podem ser considerados eventuais, uma vez que o segurado, sabe a priori que, uma vez obtido o resultado fixado no regulamento, fará jus ao bônus.

Independente, para fins de tributação, que a verba seja paga diretamente pelo empregador, ou se esse repassa a verba ao empregado mediante o crédito em cartões feitos por uma terceira empresa. Os autos revelam que os valores passaram ao patrimônio dos segurados em razão do contrato de trabalho que têm com a recorrente, a qual incontestavelmente fez o repasse dos valores correspondentes, ainda que os mesmos tenham se dado via empresa prestadora de serviços de marketing promocional.

Em suma, os prêmios pagos como incentivo profissional possuem natureza remuneratória, de modo que integram o salário de contribuição, e não foram excluídos do campo de incidência pelo § 9º do art. 28 da Lei 8.212/91.

Nesse sentido, registramos que há vários precedentes desta Corte Administrativa. Destaco o teor das ementas nos julgados abaixo:

REMUNERAÇÃO. CARTÃO PREMIAÇÃO. INCENTIVO. PARCELA SUJEITA À INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS.

A verba paga pela empresa aos segurados por intermédio de cartão premiação em programa de incentivo integra o salário-de-contribuição, por não haver previsão legal de não incidência.

(Ac. 2401-003.919, 4ª Câmara/1ª Turma Ordinária, sessão 10/03/2015, rel. Cons. Kleber Ferreira de Araújo).

INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

A verba paga pela empresa aos segurados por intermédio de programa de incentivo, cartão premiação, é fato gerador de contribuição previdenciária. Uma vez estando no campo de incidência das contribuições previdenciárias, para não haver incidência é mister previsão legal nesse sentido, sob pena de afronta aos princípios da legalidade e da isonomia.

(Ac. 2302-003.467, 3ª Câmara/2ª Turma Ordinária, sessão de 05/11/2014, rel. Cons. Liege Lacroix Thomasi)

REMUNERAÇÃO. CARTÕES DE PREMIAÇÃO. PARCELA DE INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PRECEDENTES.

Integram a base de cálculo de contribuições previdenciárias os valores pagos a título de prêmios de incentivo. Por depender do desempenho individual do trabalhador, o prêmio tem caráter de retribuição pelo serviço, ou seja, contraprestação de serviço prestado

(Ac. 2402-004.203, 4ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, sessão de 18/07/2014, Rel. Cons. Ronaldo de Lima Macedo).

Juros Selic

O uso da Taxa Selic como taxa de juros não pode ser afastado, pois trata de matéria pacificada no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) por meio do enunciado da Súmula nº 4 (Portaria MF nº 383, publicada no DOU de 14/07/2010), abaixo transcrito, de observância obrigatória, por força do art. 45, VI, do Regimento Interno do CARF⁴, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09/06/2015.

***Súmula CARF nº 4:** A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - Selic para títulos federais.*

Ademais, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) decidiu com base na sistemática dos recursos repetitivos, que é legítima a aplicação da taxa SELIC aos débitos tributários, conforme ementa abaixo:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL SUBMETIDO À SISTEMÁTICA PREVISTA NO ART. 543C DO CPC. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. JUROS DE MORA PELA TAXA SELIC. ART. 39, § 4º, DA LEI 9.250/95. PRECEDENTES DESTA CORTE.

1. Não viola o art. 535 do CPC, tampouco nega a prestação jurisdicional, o acórdão que adota fundamentação suficiente para decidir de modo integral a controvérsia.

2. Aplica-se a taxa SELIC, a partir de 1º.1.1996, na atualização monetária do indébito tributário, não podendo ser cumulada, porém, com qualquer outro índice, seja de juros ou atualização monetária.

3. Se os pagamentos foram efetuados após 1º.1.1996, o termo inicial para a incidência do acréscimo será o do pagamento indevido; no entanto, havendo pagamentos indevidos anteriores à data de vigência da Lei 9.250/95, a incidência da taxa SELIC terá como termo a quo a data de vigência do diploma legal em tela, ou seja, janeiro de 1996.

Esse entendimento prevaleceu na Primeira Seção desta Corte por ocasião do julgamento dos EREsps 291.257/SC, 399.497/SC e 425.709/SC.

4. Recurso especial parcialmente provido. Acórdão sujeito à sistemática prevista no art. 543C do CPC, c/c a Resolução 8/2008 Presidência/ STJ.

(REsp 1111175 / SP, Relatora Ministra Denise Arruda, DJe. 01/07/2009)

Multa e Retroatividade Benigna

⁴ RICAREF:

Art. 45. Perderá o mandato o conselheiro que:

...

VI - deixar de observar enunciado de súmula ou de resolução do Pleno da CSRF, bem como o disposto no art. 62;

Previamente à edição da Lei nº 11.941/2009, o sistema de penalidades da legislação previdenciária de custeio apresentava diversas particularidades.

A redação do antigo art. 35 previa a exigência de penalidade sobre as contribuições previdenciárias em atraso – denominada como *multa de mora* – com percentuais que aumentavam progressivamente, de acordo com a ocorrência de determinados atos administrativos e também com o passar do tempo.

O fato de o contribuinte ter apresentado declaração (GFIP) à autoridade previdenciária não influenciava a evolução percentual da multa, o qual somente seria fixada no instante do efetivo pagamento. Vale lembrar que a falta de apresentação ou a apresentação com alguma incorreção da GFIP sujeitava o contribuinte à imposição de multa específica severa, por descumprimento de obrigação acessória, constante do art. 32 da Lei nº 8.212/91.

Com a unificação da Secretaria da Receita Federal e da Secretaria da Receita Previdenciária, iniciada em 2007, uma série de modificações legislativas foi introduzida, a fim de harmonizar com o tratamento dado aos demais tributos federais.

A fiscalização, ao lançar a multa por descumprimento de obrigação acessória, baseou-se na seguinte redação do art. 32, IV e §5º da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 9.528/97:

Art. 32. A empresa é também obrigada a: (...)

IV – informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, por intermédio de documento a ser definido em regulamento, dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS. (Inciso acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

(...)

§ 5º A apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no parágrafo anterior. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

No entanto, referido dispositivo foi revogado, dando lugar ao art. 32-A, cuja redação é a seguinte:

Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

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.

Com relação à multa sobre a falta de recolhimento de contribuição previdenciária, o antigo art. 35 da Lei nº 8.212/91 prescrevia o seguinte:

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) 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;*

III – para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa:

- a) sessenta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento;*
- b) setenta por cento, se houve parcelamento;*
- 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.*

Com a edição da Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, o art. 35 da Lei nº 8.212/91 passou a tratar da multa de mora e o novel art. 35-A cuidou de dispor sobre a multa de ofício:

Art. 35. *Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art.*

II 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).

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).

O art. 44 da Lei nº 9.430/96, mencionado no art. 35-A supra, possui a seguinte redação:

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; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

Pois bem. Feita esta breve digressão sobre a evolução legislativa, há dois pontos que gostaria de examinar, com vistas à aplicação da retroatividade benigna: o emprego da chamada “cesta de multas” (Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14/2009) e o limite do percentual da multa. Com o intuito de facilitar a compreensão do posicionamento ora esposado, as matérias foram separadas em dois tópicos.

Com relação à análise dos regimes das penalidades constantes da Lei nº 8.212/91 – antes e depois da edição da Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009 –, refere-se à identificação do comportamento sancionado. Tal providência afigura-se importante para se aplicar adequadamente a retroatividade benigna aludida pelo art. 106, II do CTN, em virtude de alteração legislativa.

A posição encampada pela Administração Tributária Federal, quando há lançamento de multas por falta de recolhimento de contribuição previdenciária e também de multas por descumprimento de obrigação acessória (GFIP), é convencionalmente denominada de “cesta de multas” e sua regulamentação encontra-se detalhada na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14/2009, nos seguintes termos:

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.

Ou seja, na “cesta de multas”, a aplicação da retroatividade benigna é condicionada à comparação entre:

- (i) o somatório entre as multas por descumprimento de obrigações acessórias (art. 32 da Lei nº 8.212/91, na redação anterior às alterações da Lei nº 11.941/2009) e as multas por falta de pagamento de contribuições previdenciárias (art. 35, nas mesmas condições); e
- (ii) o art. 35-A da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009, o qual introduziu à legislação previdenciária a multa de ofício de 75% sobre o valor da contribuição previdenciária devida.

A redução da penalidade, em função da retroatividade benigna, terá lugar somente se o valor resultante da aplicação do critério (i) for superior ao resultado da aplicação do critério (ii). Nesse caso, a multa lançada deverá ser reduzida ao patamar do valor encontrado pelo critério (ii).

Na literalidade do dispositivo do artigo 44, I, da Lei n. 9.430/96, se a multa de 75% fosse aplicável quando houvesse *cumulativamente* falta de pagamento, falta de declaração e declaração inexata, isso consistiria um paradoxo, porque não seria possível, ao mesmo tempo, *não existir declaração* e *existir declaração com inexatidão*. Se, em outra leitura possível, a multa de 75% fosse aplicável quando houvesse *alternativamente* falta de pagamento ou falta de declaração ou declaração inexata seria criada uma antinomia em relação ao disposto no art. 32-A, que igualmente cuida de penalizar a falta de declaração ou a declaração inexata.

Diante da dúvida sobre a aplicação de sanções tributárias, o art. 112 do CTN prioriza a interpretação mais favorável ao acusado. Retrata a adoção do princípio “in dubio pro reo” em matéria de interpretação e deixa transparecer a vontade (vinculante) do legislador de favorecer o infrator com a aplicação da penalidade mais branda.

Art. 112. *A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:*

I – à capitulação legal do fato;

II – à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III – à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV – à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

No caso concreto, parece-me que a interpretação mais favorável ao acusado é considerar que as infrações (i) de falta de declaração ou de declaração inexata e (ii) de falta de recolhimento da contribuição previdenciária devam ser sancionadas globalmente pelo art. 35-A da Lei nº 8.212/91.

Ademais, no tocante ao limite do percentual da multa a ser observado, para fins de aplicação da retroatividade benigna, verifica-se que o novo art. 35 poderá retroagir com o objetivo de limitar a 20% o percentual da multa constante do antigo art. 35. Por seu turno, o art. 35-A, por inovar a legislação previdenciária de custeio, seria aplicável aos lançamentos de ofício realizados a partir da vigência da Lei nº 11.941/2009.

Esta é a posição sustentada de maneira reiterada pelo Superior Tribunal de Justiça. Cite-se, a esse respeito, o seguinte enxerto do voto do Min. Humberto Martins (os grifos são nossos):

A jurisprudência desta Corte é dominante no sentido de que se aplica o disposto no art. 106, inciso II, alínea "c", do CTN na execução fiscal não julgada definitivamente na esfera judicial, independentemente da natureza da multa, sem descaracterizar a liquidez e certeza da Certidão de Dívida Ativa, pois tal normativo estabelece que a lei aplica-se a ato ou a fato pretérito quando lhe comina punição menos severa que a prevista por lei vigente ao tempo de sua prática.

Verifica-se que o art. 35 da Lei n. 8.212/91 foi alterado pela Lei n. 11.941/09, devendo o novo percentual aplicável à multa moratória seguir o patamar de 20%, que, sendo mais benéfico ao contribuinte, deve lhe ser aplicado, por se tratar de lei mais benéfica, cuja retroação é autorizada com base no art. 106, II, do CTN.

(...)

Cumprir destacar que o art. 35 da Lei n. 8.212/91, com a redação anterior à Lei n. 11.940/09, não distinguia a aplicação da multa em decorrência da sua forma de constituição (de ofício ou por homologação), mas levando em consideração, essencialmente, o momento em que constatado o atraso no pagamento: antes da notificação fiscal, durante a notificação e existência de recurso administrativo, e após a inscrição em dívida ativa.

(...)

Com efeito, a nova redação do art. 35 da Lei n. 8.212/91, dada pela Lei n. 11.941/09, ao prever que as multas aplicadas obedecerão os parâmetros estabelecidos no art. 61 da Lei n. 9.430/96, possibilitou a aplicação da multa reduzida aos processos ainda não definitivamente julgados.

(...)

A distinção quanto à forma de lançamento para fixação de multa somente foi prevista com o advento da Lei n. 11.940/09, que introduziu o art. 35-A à Lei n. 8.212/91 (...)

Com efeito, sua aplicação restringe-se aos lançamentos de ofício existentes após sua vigência, sob pena de retroação.

STJ, 2ª Turma, EDcl no AgRg no RESP nº 1.275.297/SC, Rel. Min. Humberto Martins, julgado em 03/12/2013

No mesmo sentido, cite-se também o seguinte trecho do voto da Min. Regina Helena Costa (os grifos são nossos):

Controverte-se acerca do percentual de multa moratória aplicável ao lançamento de ofício após a alteração do art. 35 da Lei n. 8.212/91 pela Lei n. 11.941/09 que, ao incluir o art. 35-A naquele diploma normativo, determinou a observância do parâmetro mais gravoso do art. 44 da Lei n. 9.430/96, qual seja, de 75% (setenta e cinco por cento).

Com efeito, esta Corte possui entendimento segundo o qual deve ser observado o percentual original da multa moratória previsto no art. 35 da Lei n. 8.212/91, porquanto as ulteriores disposições do art. 35-A cominam penalidade mais severa, autorizando a aplicação do preceito anterior, mais benéfico, a teor do disposto no art. 106, II, c, do CTN.

(...)

Isto posto, DOU PROVIMENTO ao Recurso Especial para fixar o percentual da multa moratória em 20% (vinte por cento).

STJ, 1ª Turma, RESP nº 1.585.929/SP, Rel. Min. Regina Helena Costa, julgado em 19/04/2016

Todavia, verifica-se que há outra linha de interpretação no sentido de que o antigo art. 35 da Lei nº 8.212/91 já previa em seu bojo tanto a multa moratória, para os recolhimentos espontâneos, quanto a multa de ofício, em decorrência de autuação da fiscalização (emissão de notificação fiscal de lançamento), não obstante o “caput” do dispositivo faça referência à “multa de mora”. Afinal, não será o “nomen iuris” que determinará o regime jurídico da multa.

No fundo, a natureza jurídica dessas multas – moratória ou de ofício – seria a mesma, possuindo caráter sancionador, punitivo e não-indenizatório.

Em consequência, o lançamento de multa relativa a fatos geradores das contribuições previdenciárias ocorridos até 03/12/2008 deverá observar, por essa vertente interpretativa, os percentuais do antigo art. 35 (em respeito ao art. 144 do CTN), ficando limitado ao disposto (i) no novo art. 35 (20%), no caso de declaração entregue pelo contribuinte, ou (ii) no art. 35-A (75%), no caso de ausência da mencionada declaração e existência de lançamento de ofício.

Diante da existência dessa divergência, há uma dúvida no sistema, de caráter objetivo, quanto à solução do conflito a respeito da retroatividade benigna da lei nova que define infrações, atraindo a aplicação do art. 112 do CTN, já reproduzido acima.

Nesse cenário de incerteza normativa quando à natureza da penalidade aplicável ou à graduação da multa originalmente lançada (inc. IV), novamente o art. 112 do CTN é invocado para a solução do caso concreto.

Trata-se de corolário que não pode ser ignorado pelo intérprete, ainda que ele particularmente não apresente dúvida acerca do relacionamento entre o antigo art. 35, o novo art. 35 e o art. 35-A. Isso porque a referida dúvida, pressuposto para aplicação do art. 112 do CTN, é objetiva e advém das decisões divergentes entre os membros da mesma turma, entre turmas diversas do mesmo tribunal ou entre tribunais diferentes.

A jurisprudência judicial não destoa a esse respeito (grifamos):

Além disso, o art. 35 da Lei nº 8.212/91, na redação anterior à Lei nº 11.941/2009, estabelece somente multas de mora, inclusive quando houver lançamento de ofício. O legislador considerou irrelevante, para efeito de aplicação da multa de mora, o fato de haver ou não informação a respeito do débito na GFIP. Isso porque as hipóteses de falta de declaração ou declaração inexata eram penalizadas com as multas previstas no art. 32, §§ 4º e seguintes, da Lei nº 8.212/91, que foram revogadas pela Lei nº 11.941/2009. De qualquer sorte, mesmo que haja dúvida quanto à natureza da penalidade aplicável (se é multa de mora ou de ofício), a lei deve ser interpretada da maneira mais favorável ao contribuinte, nos termos do art. 112 do CTN.

TRF da 4ª Região, 1ª Turma, Apelação Cível nº 2005.71.11.004530-2/RS, Rel. Des. Federal Joel Ilan Paciornik, julgado em 24/02/2010

Posto isso, para fins de aplicação da retroatividade benigna prevista no art. 106 do CTN, voto por comparar a multa por descumprimento de obrigação acessória e a multa por falta de pagamento de contribuição previdenciária impostas ao contribuinte de forma englobada, limitando-as ao percentual de 20% constante do novo art. 35 da Lei nº 8.212/91 (já com as alterações promovidas pela Lei nº 11.941/2009), por força interpretação mais favorável ao acusado, conforme determina o art. 112 do CTN.

Da Multa por Obrigação Acessória

Considerando que houve reconhecimento da aplicação da regra decadencial do artigo 150, §4º, do CTN, de modo que não serão mantidos os créditos tributários relativos aos períodos autuados que vão de janeiro de 2006 a novembro de 2007, há uma decorrência lógica que é a não manutenção também do crédito tributário lançado relativo a multa sobre obrigações acessórias devidas para o período em que foi considerado decaído o direito de lançar da Fazenda Nacional, isto é, as multas por obrigações acessórias relativas aos períodos de autuação que vão de janeiro de 2006 a novembro de 2007.

Conclusão

Com base no exposto, voto por conhecer em parte do Recurso Voluntário, não conhecendo das alegações de inconstitucionalidade, e na parte conhecida, dar-lhe parcial provimento ao Recurso Voluntário, reconhecendo a decadência dos períodos anteriores a

novembro de 2007 diante da aplicação do artigo 150, §4º, do CTN e da aplicação retroativa benigna de multa de 20% sobre a contribuição previdenciária lançada.

(assinado digitalmente)

Alexandre Evaristo Pinto