



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10830.010513/2007-94  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2301-009.613 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 06 de outubro de 2021  
**Recorrente** SOCIEDADE DE ABASTECIMENTO DE ÁGUA E SANEAMENTO S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Período de apuração: 01/01/1997 a 31/12/2007

DECADÊNCIA. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. SÚMULA CARF 148

Tratando-se de obrigação acessória, aplica-se o art. 173,I, do CTN para a contagem do prazo decadencial, independente do pagamento antecipado das contribuições previdenciárias.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. TIPICIDADE.

Constitui infração deixar de informar mensalmente por meio de GFIP os dados cadastrais, todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias e outras informações de interesse do INSS. Art. 32, IV da Lei 8.212/91.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Sheila Aires Cartaxo Gomes - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Letícia Lacerda de Castro - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Joao Mauricio Vital, Wesley Rocha, Monica Renata Mello Ferreira Stoll (suplente convocado(a)), Fernanda Melo Leal, Flavia Lilian Selmer Dias, Leticia Lacerda de Castro, Mauricio Dalri Timm do Valle, Sheila Aires Cartaxo Gomes (Presidente)

**Relatório**

Trata-se de Recurso Voluntário em face do acórdão que julgou parcialmente procedente a Impugnação apresentada e manteve parte do crédito tributário lançado no Auto de Infração (DEBCAD 37.137.951-2), referente ao período de apuração, originalmente, de 01/1997 a 12/2007.

Consta do Relatório Fiscal da Infração de fls. 15 que o crédito previdenciário correspondente aos fatos não declarados em GFIP foram objeto das notificações (NFLD DEBCAD n.ºs 37.136.751-4 e 37.135.752-2).

O acórdão recorrido foi assim ementado:

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA** Constitui infração deixar de informar mensalmente por meio de GFIP os dados cadastrais, todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias e outras informações de interesse do INSS. Art. 32, IV da Lei 8.212/91.

**DECADÊNCIA. SÚMULA VINCULANTE DO STF.** Com a publicação do enunciado da Súmula Vinculante n.º 8 do STF que declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que estabeleciam o prazo decenal para constituição e cobrança dos créditos, a matéria passa a ser regida pelo Código Tributário Nacional.

**DECADÊNCIA. SUPERVENIÊNCIA DE PARECER.** O Parecer PGFN/CAT 1.617/2008 aprovado pelo Sr. Ministro do Estado da Fazenda vincula a Secretaria da Receita Federal do Brasil à tese jurídica fixada (art. 42 da Lei Complementar n.º 73/1993).

**LEGISLAÇÃO MAIS BENÉFICA** Tratando-se de ato não definitivamente julgado, a Administração deve aplicar a lei nova a ato ou fato pretérito quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática, assim observando, quando da aplicação das alterações na legislação tributária referente às penalidades, a norma mais benéfica ao contribuinte.

**PEDIDO DE PRODUÇÃO DE PROVAS ADICIONAIS.**

A prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, salvo as exceções constantes no § 4º do art. 16 do Decreto 70.235/72 e a solicitação de diligência ou perícia deve obedecer ao disposto no inciso IV do mesmo dispositivo legal.

Apresentado Recurso Voluntário, em que se sustenta, em síntese:

- Aplicação da Decadência aos débitos decorrentes aos deveres instrumentais (prestar informações em GFIP), dos supostos tributos devidos, não devendo prevalecer débitos relativos às competências de janeiro de 1997 até dezembro de 2002, visto que a ciência das notificações 37.136.7514 e 37.135.7522 se deram em 11/12/2007, tendo se operado a decadência para os fatos geradores ocorridos antes do dia 11/12/2002, nos termos do §4 do art. 150 do CTN;

- Inexistência de violação do art. 32, IV da Lei 8.212/1991 e art. 225, IV do RPS que enseja a aplicação da multa punitiva, tendo em vista que a Recorrente não descumpriu a legislação ordinária capaz de ensejar a multa, sendo que as bases de cálculo apuradas pela fiscalização nas NFLD's 371367514 e 37.165.7522 não integram a remuneração dos empregados da Recorrente;

- Que não incide contribuição previdenciária sobre a participação nos Lucros e Resultados, visto que a forma (sem estabelecimento de meta e pagamento com valor fixo) condiz com a legislação 10.101/2000, a qual determina a não inclusão da PLR na remuneração para fins de incidência da contribuição social;

- Que não incide contribuição previdenciária sobre o seguro de vida em grupo;

- Que não incide contribuição previdenciária sobre a ajuda relacionada à compra de material escolar, por se tratar de mera liberalidade por parte do empregador, não incorporando a remuneração do empregado;

- Que não incide contribuição previdenciária sobre plano educacional, mesmo que a concessão do benefício tenha sido restringida, durante o período de novembro de 2004 a agosto

de 2005, apenas aos ocupantes dos cargos de gerente, coordenadoria e analista, visto que a capacitação destes profissionais estava vinculada às atividades da empresa, tratando-se de investimento profissional, mas nunca retribuição salarial;

- Que inexistente base de contribuição adicional relativa às contribuições dos empregados, visto que as verbas elencadas pela administração não são contribuições previdenciárias;

- Que não incide contribuição previdenciária sobre contribuinte individual, visto que não é possível à Administração efetuar o lançamento da remuneração de dirigentes e membros do Conselho Fiscal e Conselho de Administração enquadrados como contribuintes individuais, pois ocorreu a decadência;

- Aduz a desproporcionalidade e falta de razoabilidade da multa arbitrada ;

O julgamento do presente feito foi convertido em diligência, em 07/10/2004, para que fosse reconhecida a conexão ao PTA 10830.010511/2007-03, ante a presença de uma relação de prejudicialidade.

É o relatório

## Voto

Conselheiro Letícia Lacerda de Castro, Relatora.

Conheço do recurso, porquanto presentes os requisitos de admissibilidade.

Prefacialmente, faz-se um recorte dos fatos geradores das contribuições previdenciárias que também se subsumem às obrigações acessórias tratadas nos presentes autos: os créditos previdenciários correspondentes aos fatos não declarados em GFIP encontram-se nas NFLD DEBCAD n.ºs 37.136.751-4 (PTA n.º 10830.010511/2007-03) e 37.135.752-2 (PTA n.º 10830.010512/2007-40).

Sobre a decadência parcial suscitada pela Recorrente, com fundamento na regra de contagem do correspondente prazo pelo art. 150, §4º, do CTN, e não pelo art. 173, I do CTN, sem razão a Recorrente.

Não obstante haver nos autos conexos ao presente (PTA n.º 10830.010511/2007-03) prova de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias relacionadas às competências de 12/2001 a 11/2002, tratando-se de obrigações acessórias, a regra de contagem do prazo decadencial é aquela estabelecida no art. 173, I, do CTN (Súmula CARF 148).

Quanto ao mérito das obrigações acessórias, rememoro, em consonância com o acórdão recorrido, que houve o reconhecimento da decadência parcial (períodos de 12/2001 a 09/2007). Assim, restou prejudicada a apreciação de outros argumentos relativos a estas competências atingidas pela decadência, observando-se que não foram apreciados os argumentos de mérito dos lançamentos "Contribuintes Individuais" e "Seguro de Vida" por estarem totalmente atingidos pela decadência.

Proferi voto no procedimento administrativo de n.º 10830010511/2007-03, reconhecendo ser correto o lançamento tributário, relativo às contribuições previdenciárias que decorre, de forma inexorável, também, na violação da obrigação acessória de não apresentação de GFIP - Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à

Previdência Social - com dados correspondentes a todos os fatos geradores de contribuição para a Previdência Social, prevista no artigo 32, inciso IV e § 3º, da Lei 8.212/91.

Portanto, devida é a multa por descumprimento da “obrigação acessória”, materializada na ausência de apresentação de GFIP, com dados correspondentes aos fatos geradores das contribuições, a seguir transcritos. Passo, portanto, a colacionar o voto proferido no PTA que cuida das “obrigações principais”:

Em relação à Participação nos Lucros e Resultados, inicialmente registro que deixo de conhecer as alegações da Recorrente sobre a pretensa inconstitucionalidade do art. 28, parágrafo 9º "j", da Lei nº 8.212/91, com fundamento na Súmula CARF nº 02.

Nos termos do Relatório Fiscal de fls. 18/25, foi identificado o pagamento de verba relativa à PLR, em desacordo com a legislação, uma vez que a Recorrente não atendeu os pressupostos previstos na Leiº 10.101/00, quais sejam: efetuou pagamentos a título de PLR para outros além dos empregados (aposentados, trabalhadores afastados e aprendizes, quando a Lei nº 10.101/00 refere-se somente aos segurados empregados) e independentemente de fixação/cumprimento de metas; bem como sem observância do critério de periodicidade legalmente previsto.

Importante proceder à transcrição do Relatório Fiscal (fls. 120/121):

(...)

Assim, a Fiscalização considerou que as verbas pagas devem fazer parte do salário-de-contribuição para efeito de incidência das contribuições devidas à Seguridade Social, com base no disposto no art. 28, § 9º, "j", da Lei 8.212/91 (anexos 1A e 1B do relatório fiscal).

A Constituição Federal estabelece, no art. 7º, XI, a participação nos lucros ou resultados, desvinculada da remuneração, conforme definido em lei. O Constituinte, ao estabelecer o direito à participação dos empregados nos lucros ou resultados da empresa, remeteu à lei o poder de definir as condições e requisitos aplicáveis a tal direito. Trata-se de uma norma de eficácia limitada ao poder regulamentador desse direito estabelecido constitucionalmente.

Ainda, a distribuição de lucros não se insere no conceito de salário tampouco de ganhos habituais, eis que verba eventual e incerta. Aliás, o próprio art. 7º, inciso XI, da CRFB, ao dispor sobre os direitos fundamentais sociais do trabalhador, assegura a “*participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração*”. Ou seja, cuida-se de direito que não se confunde com a remuneração pelo trabalho prestado.

Nessa senda, registro que a Constituição Federal pretendeu não só incluir a *participação nos lucros no rol de direitos dos empregados, como também desvinculá-la da noção de remuneração*:

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;

A Lei nº 8.212/91, outrossim, se reporta à lei específica, para regulamentar a PLR da empresa:

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

(...)

§ 9º Não integram o salário de contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:

(...)

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

(...)"

Portanto, não integra o salário de contribuição o PLR pago de acordo com lei específica, regulamentadora do direito. E a lei específica, no caso, é a Lei n.º 10.101/2000, que dispõe:

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 paritária escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria; (Redação dada pela Lei n.º 12.832, de 2013)

II - convenção ou acordo coletivo.

§ 1º Dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo, podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições:

I - índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa;

II - programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.

§ 2º O instrumento de acordo celebrado será arquivado na entidade sindical dos trabalhadores.

[...]

Portanto, a instituição da PLR dá-se por uma construção necessariamente participada das partes. A influência dos empregados nos termos da PLR se dá indiretamente, pelos sindicatos, ou diretamente, através de comissão por eles escolhida.

Não se depreende regras detalhadas acerca dos critérios e as características dos acordos a serem celebrados. Os sindicatos envolvidos ou as comissões, nos termos do artigo 2º, têm liberdade para fixarem os critérios e condições para a participação do empregado nos lucros e resultados.

Decerto, a intenção do legislador foi impedir o engessamento da construção das regras para instituição da PLR, pelas partes, que, afinal, sofrerão efetivamente os seus efeitos. Nesse sentido, a objetividade e a clareza exigidas das regras, pelo § 1º do art. 2º da Lei n.º 10.101/00, representam uma garantia de conhecimento e observância do que fora acordado entre as partes, consensualmente. Nesse contexto, haveria uma inexorável integração entre o capital e o trabalho, pela recompensa com a participação nos lucros ou resultados por parte do trabalhador, de um lado, e os ganhos auferidos pela empresa, como o aumento da produtividade, de outro.

Mas não se olvide: é imprescindível a presença de regras claras e objetivas do acordo, não obstante a abertura semântica do conteúdo dessas regras. Mas elas devem existir, e serem construídas pelas partes afetadas pela PLR. É dizer, do resultado dessa negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos e quanto à fixação das regras adjetivas, onde deverão constar, nas regras, mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado; periodicidade da distribuição; período de vigência e prazos para revisão do acordo.

No presente caso, em uma das parcelas pagas a título de PLR, como bem indicado na ação fiscal (referente ao adiantamento em valor fixo), não se pode precisar as regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao

cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo.

Se de um lado há o direito de livre estabelecimento de condições do acordo da PLR, por outro exige-se a clareza e objetividade das regras, os quais são inexistentes nos autos, pelo que não procedem os fundamentos da defesa da Recorrente.

Em relação ao material escolar, sustenta a Recorrente que tal verba não pode ser considerada salário de contribuição, sendo mera liberalidade por parte do empregador, não incorporando a remuneração, por inexistir acréscimo patrimonial, nem haver habitualidade.

Para a Recorrente, a ajuda no custeio do material escolar tem natureza indenizatória na medida em que tem como finalidade reembolsar despesas já arcadas com a compra de material escolar, seja diretamente com os fornecedores, seja em face dos próprios trabalhadores.

Quanto a essa incidência, a fiscalização constatou:

(...)

Nos termos do art. 28 da Lei n.º 8.212/1991, em relação a empregados e trabalhadores avulsos:

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;

Por sua vez, o §9º do art. 28 da Lei n.º 8.212/91 dispõe sobre as hipóteses em que taxativamente são excluídas do salário de contribuição, entre as quais não se encontra o material escolar.

Portanto, diante da ausência de previsão legal, correto o lançamento tributário.

Quanto ao plano educacional, defende a Recorrente que o lançamento vai de encontro com o que determina o art. 28, I da Lei 8.212/91, porquanto o plano educacional não contempla a definição de salário de contribuição, sendo que durante o período de novembro de 2004 a agosto de 2005 a Recorrente apenas restringiu a concessão do benefício aos ocupantes dos cargos de gerente, coordenador e analista, pois a capacitação e qualificação destes profissionais estava vinculadas às atividades desenvolvidas pela empresa, o que demonstra a natureza indenizatória da verba, sendo um verdadeiro investimento no profissional e não retribuição salarial.

Com efeito, o valor relativo a plano educacional - cursos de capacitação e qualificação profissionais - somente não integra o salário de contribuição se não for utilizado em substituição de parcela salarial e desde que todos os empregados e dirigentes tenham acesso (o que não foi observado pela Recorrente no presente caso), conforme previsto na alínea "t" do § 9º do art. 28 da Lei:

t) o valor relativo a plano educacional que vise à educação básica, nos termos do art. 21 da Lei n.º 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 n.º 9.711, de 1998)

Consoante o trabalho fiscal:

(...)

Ante ao exposto, conheço do recurso, exceto das alegações de inconstitucionalidade e, no mérito, voto por dar-lhe parcial provimento, para declarar a decadência das contribuições previdenciárias relativas às competências de 12/2001 a 11/2002, inclusive.

Em relação às contribuições lançadas no PTA n.º 10830.010512/2007-40, que também não foram informadas em GFIP, observo que já houve o julgamento do Recurso Voluntário, restando decidido a incidência, em especial, das contribuições sobre a participação dos lucros e resultados:

Tendo em vista a comprovada ausência de recolhimento do devido durante o período apontado pela fiscalização, a regra decadencial a ser aplicada é a do inciso I do art. 173 do CTN, norma corretamente aplicada pela autoridade lançadora.

No que diz respeito aos lançamentos "Seguro de Vida" (SV-1 e SV-2), conforme o item 6.12 (fls. 182) do acórdão recorrido, eles foram totalmente e atingidos pela decadência.

De outra parte, não vislumbro qualquer possibilidade de concordar com as alegações do contribuinte sobre os valores pagos a título de PLR, em especial a tal inquestionável força dos Acordos Coletivos de Trabalho. Neste quesito, assevera o recorrente que a lei ordinária, quando prejudicial, não pode prevalecer em detrimento daqueles ao impor limites às negociações entre as partes no que tange à periodicidade de pagamento da PLR.

Como se pode observar, o contribuinte tenta inverter a natureza dos fatos, querendo impor regra sem qualquer fundamentação legal. É sabido, pois, que o acordado não pode prevalecer sobre o legislado, sob pena de se tornar inócuo o trabalho das casas legislativas brasileiras.

A PLR, ao contrário das alegações do contribuinte, não é autoaplicável segundo a regra do inciso XI do art. 70 da CR/88, como também está adstrita à regra prevista em Acordo Coletivo de Trabalho.

Referido instituto, para gozar dos benefícios previstos, deve ser pago na forma da legislação específica, ou seja, da Lei n.º 10.101/00, situação claramente inobservada pelo contribuinte.

(...)

Também não merece prosperar as alegações do contribuinte em relação ao levantamento ME-2 relativamente ao período mantido (11/02 a 05/06).

Como bem explanado no acórdão recorrido, o subsídio concedido pelo empregador sob a alegação de tratar-se de mera liberalidade não pode ser considerado, tendo em vista que a verba não consta das hipóteses de exclusão taxativamente previstas no § 9º do art. 28 da Lei n.º 8.212/91.

Com relação ao plano educacional implantado na matriz e filial do contribuinte (Levantamento EDU, período mantido: 11/04 a 08/05) não vislumbro qualquer possibilidade de acatamento dos argumentos da recorrente, tendo em vista o total desatendimento da regra estabelecida na alínea "t" do § 9º do art. 28 da lei n.º 8.212/91.

A norma legal estabelece que não haja incidência de contribuições previdenciárias quando o valor pago a título de plano educacional não for utilizado em substituição de parcela salarial e que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo.

A confirmação do contribuinte de que o benefício foi concedido apenas a alguns profissionais, que em seu entender, necessitavam de qualificação profissional para desenvolver suas atividades, aí incluído o Auditor Fiscal, é demonstração mais do que suficiente para constatar o descumprimento da regra de não incidência da alínea "t" do § 9º do art. 28 da Lei n.º 8.212/91.

Nota-se, pois, que o lançamento foi realizado em estrita observância da legislação vigente, em especial o art. 142 do CTN. O reconhecimento parcial da decadência pelo julgador *a quo* também ocorreu em estrita observância das disposições do inciso I do

art. 173 do mesmo diploma legal e em total sintonia com os comandos da Súmula Vinculante no 08 do STF.

Quanto à insurgência relativa à fixação da multa, reporto-me ao acórdão recorrido, no sentido de que:

7.15.1. Ao contrário do que argumenta Impugnante, a autuação em questão é ato vinculado e obrigatório, deve observar o princípio da legalidade e ser praticado nos termos, forma, conteúdo e critérios determinados pela lei, estando desprovido de qualquer margem de discricionariedade, sendo obrigatória e indispensável a sua execução, pois a lei não deixa espaço à subjetividade na ação da autoridade administrativa para escolher autuar ou não, nem de que forma autuar, ou escolher o valor de multa aplicada. Não há espaço para aplicação do princípio da razoabilidade ou da proporcionalidade, sob pena de responsabilidade funcional.

7.15.2. Os elementos do presente processo revelam que a ação fiscal e o levantamento aqui sob análise além de estarem em conformidade com os princípios que regem o processo administrativo (em especial da legalidade, finalidade, interesse público e eficiência) e em atendimento à busca da verdade real merecem o crédito que a lei confere ao servidor público, a fé pública, e não podem ser afastados como pretende a Impugnante.

7.15.3. Quanto à alegação de caráter confiscatório, pelo contrário, é importante asseverar - ao inverso do que alega a impugnante - que tributo não se confunde com multa e o que a Constituição Federal veda (art. 150, IV) é a utilização de tributo com efeito confiscatório. É evidente, pois, que toda multa tem a função, não só de penalizar, mas visa também desestimular o administrado na adoção de atos que constituam desrespeito ou infração a dispositivos de determinada legislação, como é o caso presente e não pode ser equiparada ao tributo.

7.15.4. Dessa forma, o argumento de que a multa seria abusiva e de que não foi observado o aspecto de proporcionalidade não pode prosperar, porquanto o que determina a aplicação da multa é a legislação pertinente, que de forma objetiva fixa os valores a serem aplicados, sendo que, em sede de contencioso administrativo fiscal não se pode afastar o critério legal.

7.15.5. Conforme valiosos ensinamentos do Ilustre Hely Lopes Meirelles, acerca do princípio da razoabilidade, este não tem o condão de substituir a vontade da lei pela vontade do julgador ou do intérprete, isso porque cada norma tem um objetivo a ser alcançado. No caso das contribuições sociais destinadas à Seguridade Social, justifica-se o valor das multas em razão da função social dessas contribuições, bem como da sua relevância para toda a sociedade, na medida em que custeiam os benefícios concedidos aos segurados da Previdência Social.

7.15.6. A legislação adota critérios que, consoante art. 32, §§ 4º e 5º da Lei 8.212/91, em vigor à época da prática dos fatos, estabelece uma escala de multa variável em função do porte da empresa.

7.15.7. Assim, inexistente possibilidade de discricionariedade da Administração na aplicação e graduação da multa porque os parâmetros estão estabelecidos em lei - e foram seguidos pela Fiscalização, nem cabe à esfera administrativa apreciar e decidir argumentos relativos à inconstitucionalidade ou ilegalidade, cuja competência é do judiciário.

8. De todo o articulado é de se concluir que no presente Auto de Infração o enquadramento legal, a tipicidade e a descrição dos fatos estão em consonância com os dispositivos legais que regem a matéria e, por outro lado a Impugnante não atendeu a obrigação acessória prevista na legislação previdenciária, sendo infundados todos os seus argumentos de defesa, o que resulta no fato de que a autuação deve ser mantida, com o que se observa o princípio da legalidade e o poder-dever da Administração em cumprir e fazer cumprir o comando legal.

9. Em outro giro, cumpre analisar de ofício o valor da multa aplicada tendo em vista a legislação atual, o qual poderá ser revisto consoante a seguir articulado.

9.1. A imposição de penalidade, para o caso específico de omissão de fatos geradores, segundo a lei vigente à época dos fatos e da autuação, é a prevista no parágrafo 5º do art. 32, da Lei 8.212/91 c/c art. 284, II, do Decreto 3.048/99.

9.2. Referida norma prescreve que, a cada competência em que se verifique a infração, a multa deve corresponder a 100% (cem por cento) de contribuição previdenciária não declarada na GFIP, limitada ao resultado do produto entre uma variável (multiplicador), determinada em função do número de empregados da empresa, e o valor mínimo previsto no art. 92, da Lei 8.212/91, devidamente atualizado, nos termos do art. 102, da mesma lei.

9.3. No presente caso, o que motivou a autuação foi o fato de a Impugnante ter deixado de declarar, nas GFIPs, os valores pagos acima mencionados e objeto da obrigação principal - processo n.º 10830.010511/2007-03 — vide nestes autos o relatório fiscal de aplicação da multa com demonstrativo do cálculo às fls. 16/20 onde constam os valores não declarados, as respectivas contribuições e o cálculo da multa.

9.4. Reitera-se que o processo relativo às obrigações principais, acima identificado, foi julgado parcialmente procedente por esta Turma na sessão de 05/02/2009, observando-se que somente foram exonerados valores relativos às competências decadentes.

9.5. Nestas condições, as obrigações principais vinculadas ao presente auto de infração foram integralmente julgadas procedentes e, via de consequência, determina, no mérito, a procedência desta obrigação acessória em questão.

A seguir, o acórdão recorrido aponta a então nova sistemática de aplicação da multa, com base na Medida Provisória n.º 449/2008, convertida na Lei n.º 11.941, de 27/05/2009, que alterou, entre outras providências, a Lei n.º 8.212/1991, promovendo substanciais no cálculo e aplicação da multa para o fundamento legal da infração objeto deste lançamento:

9.7. Pela legislação vigente em período anterior à edição da MP 449/2008, quando a infração cometida pelo contribuinte era composta de não declaração em GFIP somada ao não recolhimento das contribuições não declaradas, existiam duas punições a saber:

- uma pela não declaração, que ensejava auto de infração por descumprimento de obrigação acessória com fundamento no artigo 32, IV e § 5º da Lei n.º 8.212/1991, na redação dada pela Lei n.º 9.528/1997 e;

- outra consistindo em multa pelo não cumprimento da obrigação principal no tempo oportuno, com fundamento no artigo 35 da Lei n.º 8.212/1991 com a redação da Lei n.º 9.876/1999, além do recolhimento do valor referente à própria obrigação principal.

9.8. Conforme estabelecido pela MP 449/2008 e mantido pela conversão desta na Lei n.º 11.941, de 27/05/2009, esta mesma infração ficou sujeita à multa de ofício prevista no artigo 44, da Lei n.º 9.430/1996, na redação dada pela Lei n.º 11.488/2007. Ou seja, a situação descrita, que antes levava à lavratura de, no mínimo, dois autos de infração (um por descumprimento de obrigação acessória e outro levantando o quantum não recolhido com a devida multa) passou a ser abordada através de um único dispositivo, que remete a aplicação da multa de ofício.

9.9. Nestas condições, a multa prevista no art. 44, inciso I é única, no importe de 75% e visa apenar, de forma conjunta, tanto o não pagamento (parcial ou total) do tributo devido, quanto a não apresentação da declaração ou a declaração inexata, sem mensurar o que foi aplicado para punir apenas a obrigação acessória.

9.10. Portanto, pela nova sistemática, as duas infrações, a saber, relativamente à obrigação principal e à obrigação acessória, são verificadas simultaneamente e, portanto, haverá a incidência de apenas uma multa (de ofício), no montante de 75% do tributo não recolhido, a teor do art. 44, I, de Lei n.º 9.430, de 1996.

9.11. Especificamente no presente caso, para a verificação da multa mais benéfica, em obediência ao art. 106, II, "c" do CTN, há que se comparar o valor obtido pela aplicação do § 5º do art. 32 da Lei 8.212/91 (legislação anterior) com a determinação de aplicação da multa prevista no art. 44, I da Lei 9.43/97 introduzida pela MP/Lei nova, devendo haver retroação dos efeitos legais nos casos em que o valor, segundo o novo dispositivo, seja menor.

9.12. Desse modo, faz-se necessário o cotejo entre os valores da multa aplicada no presente Auto de Infração de Obrigação Acessória com a multa aplicada no Auto de Infração da obrigação principal (contribuições da empresa e dos segurados empregados, PTA 10830.010511/2007-03) lavrados na mesma ação fiscal, para a verificação da legislação mais benéfica.

9.13. Ocorre, contudo, que as multas, de acordo com a legislação anterior, são definidas conforme a fase processual do lançamento tributário em que o pagamento é realizado. Dessa forma, somente no momento do pagamento é que a multa mais benéfica pode ser quantificada, e, assim, durante a atual fase do contencioso administrativo, de primeira instância, não há como se determinar a multa mais benéfica, haja vista que o pagamento ainda não foi efetivamente postulado pelo contribuinte, de acordo com o artigo 35 da Lei n.º 8.212/1991, na redação anterior à MP 449/2008 convertida na Lei n.º 11.941 de 27/05/2009, que estabelece que as multas de mora valem para o momento do pagamento, impedindo que a comparação seja realizada antes desse fato.

9.14. Destaca-se, que a aplicação da multa, relativamente à obrigação principal, está sujeita à data do cumprimento (recolhimento) da obrigação devida, isto é, o valor da multa é alterado conforme as diversas situações possíveis, em razão da data do recolhimento ou parcelamento. Ou seja, para cada situação há um índice de multa estabelecido pela legislação. (Lei 8.212, de 1991, art. 35, inciso II).

9.15. Reitera-se que em face dos prazos acima citados, entendemos que a verificação da multa mais benéfica para o contribuinte só poderá ser efetuada no momento do pagamento do tributo.

9.16. Nesse sentido, cumpre observar o que diz o Parecer PGFN/CAT/N.º 433/2009, de 11 de março de 2009, que trata da aplicação no tempo das alterações na legislação tributária pela Medida Provisória n.º 499, de 4 de dezembro de 2008 convertida na Lei 11.941/09:

*37. Tecidas essas considerações, é possível concluir nos seguintes termos:*

*1) a multa prevista no revogado art. 32, § 5, que se refere à apresentação de declaração inexata, quando aplicada isoladamente (sem a existência de outra penalidade pecuniária pelo descumprimento da obrigação de pagar o tributo), deverá ser comparada com o novo art. 32 — A, inciso II, da Lei 8.212, de 1991, para fins de aferição da norma mais benéfica. Nesse caso, a norma que comina penalidade menos severa, ao que parece, é o novo dispositivo introduzido pela MP.*

*2) Quando houver a aplicação da multa prevista no revogado art. 32, § 5º que se refere à apresentação de declaração inexata, e também da sanção pecuniária pelo não pagamento do tributo devido no prazo de lei, estabelecida no igualmente revogado art. 35, II, o cotejo das duas multas, em conjunto, deverá ser feito em relação à penalidade pecuniária do art. 44, inciso I, da Lei 9.430, de 1997, que se destina a punir ambas as infrações já referidas, e que agora*

*encontra aplicação no contexto da arrecadação das contribuições previdenciárias.*

9.17. Tal conclusão entendemos que está de pleno acordo com o que dispõe art. 106 do Código Tributário Nacional - CTN, a saber:

*Ari. 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 trata-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.*

9.18. Portanto, como a multa do presente Auto de Infração relativo à obrigação acessória deve ser apreciada em conjunto com processo relativo às obrigações principais (PTA 10830.010511/2007-03) lançado na mesma ação fiscal, entendemos que a comparação das multas para verificação e aplicação da mais benéfica para o contribuinte, nos termos do artigo 106 do CTN, só poderá se efetivada quando da liquidação do crédito, sendo que até então todos os processos deverão ter prosseguimento normal no procedimento da cobrança.

9.19. Assim, ressalva-se que na ocasião do pagamento poderá ser alterado o valor da multa em razão da aplicação da legislação mais benéfica superveniente.

Registro que o Parecer PGFN/CAT/Nº 433/2009, que trata da aplicação no tempo das alterações na legislação tributária pela Medida Provisória nº 499, de 4 de dezembro de 2008 convertida na Lei 11.941/09, acima transcrito, ainda encontra-se vigente, pelo que entendo dever ser mantida esta sistemática de cálculo, favorável à Recorrente.

Ante o exposto, voto por negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Letícia Lacerda de Castro