



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

Processo nº 10830.017600/2010-78
Recurso nº 929.653 Voluntário
Acórdão nº 2301-002.937 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de julho de 2012
Matéria OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS
Recorrente HUAWEI SERVIÇOS DO BRASIL LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: Obrigações Acessórias

Período de apuração: 01/07/2005 a 31/08/2007

MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. FUNDAMENTAÇÃO DEVIDA. DECADÊNCIA. DUPLICIDADE DE EXAÇÃO. INEXISTÊNCIA. MULTA DE OFÍCIO. OBSERVÂNCIA DA LEI MAIS BENÉFICA.

Apresentar a empresa GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições sociais previdenciárias constitui infração à legislação, nos termos do artigo 32, IV e § 5º, da Lei n.º 8.212/91.

A multa exigida do contribuinte é a vigente na época em que ocorreram os fatos geradores, devendo retroagir a penalidade mais benigna prevista posteriormente pela legislação.

O direito do Fisco de autuar a empresa por descumprimento de obrigação acessória decai nos termos do inciso I do art. 173 do Código Tributário Nacional.

A exigência e multa por inadimplemento da obrigação principal não se confunde com a penalidade decorrente do descumprimento da obrigação acessória.

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

Recurso Voluntário Provido em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, I) Por maioria de votos: a) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para aplicar ao cálculo da multa o art. 32-A, da Lei 8.212/91, caso este seja mais benéfico à Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a). Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira, que votaram em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para determinar que a multa seja recalculada, nos termos do I, art. 44, da Lei n.º 9.430/1996, como determina o Art. 35-A da Lei 8.212/1991, deduzindo-se as multas aplicadas nos lançamentos correlatos, e que se utilize esse valor, caso seja mais benéfico à Recorrente; II) Por unanimidade de votos: a) em dar provimento ao recurso, na questão da não integração ao Salário de Contribuição (SC) dos valores referentes à Participação nos Lucros e Resultados (PLR), nos termos do voto do Relator; b) em negar provimento ao Recurso nas demais alegações da Recorrente, nos termos do voto do Relator.

(assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira - Presidente.

(assinado digitalmente)

Damião Cordeiro de Moraes - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Wilson Antonio de Souza Correa, Bernadete de Oliveira Barros, Damião Cordeiro de Moraes, Mauro Jose Silva, Leonardo Henrique Pires Lopes. Ausência momentânea: Mauro Jose Silva.

Relatório

1. Trata-se de recurso voluntário interposto pela empresa HUAWEI SERVIÇOS DO BRASIL LTDA em face da decisão julgou improcedente a impugnação apresentada, referente ao lançamento de crédito tributário do período de 07/2005, 07/2006, 09/2006, 05/2007 e 08/2007.

2. Narra o relatório fiscal que o auto de infração refere-se à autuação contra a empresa em referência por apresentar o documento a que se menciona à Lei 8.212/91, art. 32, inciso IV e § 3º, acrescentado pela Lei 9.528/97, Guia de Recolhimento do FGTS e informações à previdência social (GFIP) com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, infringindo o disposto na Lei 8.212/91, art. 32, inciso IV e §5º, acrescentado pela Lei 9.528/97 combinado com art. 225, IV, § 4º do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto 3.048/99.

3. Ainda em consonância com a peça introdutória, os fatos geradores omitidos são:

“a) Anexo I: os valores dos salários de contribuição de todos segurados empregados não declarados em GFIP e constantes nas folhas de pagamento dos arquivos digitais fornecidos pela empresa;

b) Anexo II: os totais, por competência e por rubrica, dos valores dos salários de contribuição de todos segurados empregados não declarados em GFIP e constantes nas folhas de pagamento dos arquivos digitais fornecidos pela empresa;

c) Anexo III: os valores das multas aplicadas.”

4. O acórdão de primeira instância refutou os argumentos trazidos pelo contribuinte, restando ementado nos termos que transcrevo abaixo:

“ENTREGA DE GFIP COM DADOS NÃO CORRESPONDENTES A TODOS OS FATOS GERADORES. Apresentar a empresa GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias constitui infração à legislação previdenciária, nos termos do artigo 32, inciso IV e § 5º, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.

DECADÊNCIA. O direito do Fisco de autuar a empresa por descumprimento de obrigação acessória decai nos termos o inciso I do artigo 173 do Código Tributário Nacional (CTN), aprovado pela Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1.966.

FUNDAMENTAÇÃO DA MULTA. A multa exigida do contribuinte é a vigente na época em que ocorreram os fatos geradores, devendo retroagir penalidade mais benigna prevista posteriormente pela legislação. Ao constituir o crédito, a Fiscalização compara as penalidades aplicáveis no momento em que o crédito é constituído, posteriormente, quando o contribuinte pagar o crédito ou quando for ajuizada a execução fiscal, os cálculos são refeitos.

DUPLICIDADE DE EXAÇÃO. A exigência de multa por inadimplemento da obrigação principal não se confunde com a penalidade decorrente do descumprimento da obrigação acessória. Descumpridas as duas obrigações, duas serão as autuações.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido”

7. Buscando reverter a decisão *a quo*, que manteve o lançamento de débito, o contribuinte interpôs recurso voluntário alegando em síntese:

a) nulidade do auto de infração, pois a multa é cobrada com fundamento em dispositivo expressamente revogado, não mencionando a legislação atual, a qual é aplicável por força do art. 106 do CTN;

b) cobrança em duplicidade, pois já existe outro auto de infração penalizando o contribuinte por esta mesma falta de declaração;

c) decadência pelo art. 150, §4º, do CTN, relativamente às diferenças recolhidas a menor nos meses de janeiro a dezembro/2005;

d) o cancelamento de qualquer cobrança no processo principal deve ser sempre considerado para fins de redução da multa objeto do presente;

e) conversão do processo em diligência a fim de realizar perícia e juntar documentos.

8. Não houve apresentação de contrarrazões pelo fisco; os autos foram encaminhados à apreciação e julgamento por este Conselho.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Damião Cordeiro de Moraes

DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

1. Conheço do recurso voluntário, uma vez que atende aos pressupostos de admissibilidade.

Da improcedência da nulidade por falta de motivação fática e legal

2. O contribuinte defendeu a nulidade do auto de infração, pois a cobrança da multa dar-se com fundamento em dispositivo expressamente revogado, não mencionando a legislação atual, a qual é aplicável por força do art. 106 do Código Tributário Nacional.

3. Dessa forma, não merece prosperar tal alegação, pois restou adequadamente motivada a exação, com base na legislação vigente à época, que serviu de fundamento do ato administrativo, o que permitiu ao contribuinte defender-se contra a autuação. Pois, nos termos do art. 144 do CTN, a legislação aplicável ao lançamento do crédito tributário é a vigente ao tempo de ocorrência do fato gerador:

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

4. A legislação também é clara no que se refere à retroatividade de lei mais benéfica, como ocorreu no caso em análise:

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

II – tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de 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.”

5. Dessa maneira, o procedimento adotado pela fiscalização observa as normas que tratam da matéria, restando por certo a ocorrência da devida motivação fática e legal.

Da inexistência do cerceamento do direito de defesa

6. Conforme dispõe o próprio contribuinte, todos os documentos comprobatórios já foram juntados, sendo que os pedidos de perícia e juntada de novos documentos foram feitos.

7. Dispõe, ainda, que caso seja mantido o lançamento, se necessário, seja feita a conversão do processo em diligência, para a realização de perícia ou junção de documentos.

8. Pelas argumentações expostas, percebe-se que não há cerceamento de defesa, pois foi dada a oportunidade de apresentação de documentos dentro das determinações legais, permitindo, de forma ampla, a defesa do contribuinte.

Da decadência

9. Pugna o contribuinte pela aplicação do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional (CTN), por não deixar de apresentar GFIP, mas sim entregá-la com ausência de informações.

10. Tal argumento não merece prosperar, pois o fisco tem o prazo de 5 anos, contados nos termos do inciso I do artigo 173 do CTN, para multar o contribuinte que descumpriu obrigação acessória.

11. Corroborando este entendimento, há jurisprudência do Conselho de Contribuintes no sentido da aplicação do art. 173 do CTN, quando da ocorrência de descumprimento de obrigação acessória, a saber:

“DECADÊNCIA. MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. A jurisprudência desse Conselho de Contribuintes acolhe a tese de que o lançamento de multa por atraso na entrega de qualquer tipo de declaração (obrigação acessória) tem seu prazo decadencial regido pelo art. 173, I, do CTN e não pelo art. 150, § 4º do CTN. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. O instituto da denúncia espontânea, previsto no art. 138 do CTN, não elide a responsabilidade do sujeito passivo pelo cumprimento intempestivo de obrigação acessória. Precedentes do STJ. INCONSTITUCIONALIDADE. MULTA CONFISCATÓRIA. A autoridade administrativa não possui competência para se manifestar sobre a constitucionalidade das leis, atribuição reservada constitucionalmente ao Poder Judiciário. RECURSO VOLUNTÁRIO NEGADO (Terceiro Conselho de Contribuintes; Camara.2; Turma Ordinária :acórdão:2007-01-25;30238426)”

12. Assim, entendo que, no caso em análise, deve ser mantida a aplicação do art. 173 do Código Tributário Nacional.

DO MÉRITO

13. Com relação à discussão sobre as rubricas relacionadas ao descumprimento de obrigação acessória, ora analisada, constantes no processo principal n.º 10830.017602/2010-67, entendi pela manutenção das exações sobre: as despesas de viagem e diferenças de dissídio; com exceção da participação nos lucros e resultados, pelas razões que passo a expor.

Participação nos lucros e resultados

14. O cerne da controvérsia em questão é a incidência de contribuições previdenciárias sobre os pagamentos efetuados pela empresa recorrente a seus empregados sob a rubrica de Participação nos Lucros ou Resultados (PLR).

15. Alega o contribuinte ser improcedente a cobrança de contribuição previdenciária sobre os valores pagos na rubrica PLR, pois foram realizados acordos coletivos, havendo, portanto, participação do sindicato da categoria de seus funcionários.

16. No que diz respeito à legislação, a Constituição Federal de 1988, no inciso XI, do artigo 7º, incluiu entre os direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, a participação nos lucros ou resultados da empresa, enfatizando a sua desvinculação da remuneração. Eis o teor do dispositivo constitucional:

“Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visam 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.”

17. Consoante entendimento do Supremo Tribunal Federal, o exercício do direito assegurado pelo referido artigo começaria “com a edição da lei prevista no dispositivo para regulamentá-lo, diante da imperativa necessidade de integração”. (RE 398284, Rel. Min. Menezes Direito, julgado em 23/09/2008). A seu turno, a regulamentação do dispositivo “somente ocorreu com a edição da Medida Provisória 794/94”, posteriormente convertida na Lei 10.101/00. (RE 393764 AgR, Rel. Min. Ellen Gracie, julgado em 25/11/2008).

18. Nesse sentido, a Lei de Custeio da Seguridade Social, em seu artigo 28, § 9º, "j)", condicionou a não incidência de contribuição previdenciária ao atendimento dos critérios fixados em lei específica:

“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;”

19. É dizer: a não incidência da contribuição social previdenciária está adstrita aos pagamentos realizados a título de participação nos lucros ou resultados da empresa,

pressupondo a observância da legislação especial, *in casu*, Lei nº 10.101/2000. E, uma vez descaracterizado o benefício, as quantias em comento pagas pelo empregador a seus empregados ostentam a natureza de remuneração, passíveis, pois, de serem tributadas.

20. Deste modo, para que uma empresa possa efetuar pagamentos aos seus funcionários do referido benefício são necessários que se preencham alguns requisitos mínimos dispostos no artigo 2º, da Lei nº 10.101/2000:

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

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

II - convenção ou acordo coletivo.

§ 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.”

21. Não obstante às regras determinadas pela norma, entendo que o benefício deve ser analisado sempre sob o prisma da busca da verdade material, ou seja, é necessário avaliar se o plano oferecido pela empresa pode figurar dentro de uma perspectiva de PLR, obedecendo minimamente às regras de regência.

22. Mesmo diante do arrazoado da fiscalização, considero que os documentos carreados aos autos demonstram que havia efetivamente na empresa um programa de participação nos lucros ou resultados. No meu entender, havia uma base procedimental para o cumprimento de formalidades, notadamente no que diz respeito aos instrumentos de negociação coletiva consubstanciados nos acordos coletivos de trabalho.

23. Entendo que dentro desse contexto não há como ignorar toda a estrutura montada pela empresa para proteger o segurado, beneficiário do programa, frente as negociações, por intermédio de sindicatos da categoria. Desta forma, vislumbro um regramento mínimo, amplamente discutido entre a empresa e sindicato, não havendo que se falar em ausência absoluta de regras claras e objetivas.

24. Observa-se que a DRJ desconsidera os acordos coletivos firmados pela empresa, dispondo que os critérios e parâmetros estabelecidos não fixam regras claras e objetivas (ff. 721/722).

25. Contudo, cabe destacar que as regras estabelecidas no acordo em comento foram devidamente claras e objetivas, de forma a atender aos requisitos previstos na legislação previdenciária, obedecendo critérios dentro de cada área de atuação dos empregados. Desse modo, transcrevo o item IV do Acordo, que trata dos critérios e parâmetros para aferição de PLR:

“1 - Anualmente, serão prévia e formalmente fixados valores, objetivos individuais e organizacionais e respectivos pesos para cada funcionário dentro de cada área de atuação, os quais constarão de formulário padronizado, formulário esse que, vistado pelo funcionário e respectivos superiores hierárquicos, passará a ser o instrumento hábil de controle, apuração e atribuição dos valores a serem pagos, se for o caso, aos funcionários cobertos por este acordo;

2 - O recebimento integral dos valores aqui avençados dependerá do pleno atingimento dos objetivos organizacionais preestabelecidos e previamente comunicados, para tanto considerados aqueles relativos à "Huawei Global", à "Huawei da América Latina" e à "Huawei do Brasil";

3 - Os objetivos organizacionais citados em "2" acima, serão atribuídos, avaliados e recompensados de maneira diferenciada, conforme a área de atuação dos funcionários cobertos por este acordo, a saber: "Vendas e Marketing", "Finanças", "Elaboração de Propostas Comerciais", "Engenharia" e "Todas as Demais";

4 - Do mesmo modo, os objetivos individuais serão atribuídos, avaliados e recompensados de maneira diferenciada, conforme a área de atuação de cada funcionário, obedecendo-se para tanto a mesma subdivisão setorial citada em “3”;

5 - Havendo mudança na situação funcional do funcionário, a partir da qual passe o mesmo a integrar categoria não coberta por este acordo, será o respectivo valor-alvo ajustado "pro rata temporis" ao período em que fez jus ao mesmo;”

26. Note-se que o reconhecimento das convenções coletivas com caráter normativo está previsto na Constituição Federal, a qual a empresa estava obrigada a seguir, nos seguintes termos: *“Art. 7º. São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social: (...) XXVI - reconhecimento das convenções e acordos coletivos de trabalho”*.

27. Dessa forma, urge salientar que a regulamentação normativa é no sentido de proteger o trabalhador, para que sua participação nos lucros se efetive. Não há regras detalhadas na lei sobre os critérios e as características dos acordos a ser celebrados, sendo relevante que o trabalhador saiba da forma que irá se beneficiar e que os seus interesses estão protegidos pelos órgãos sindicais, o que, de fato, evidencia-se nestes autos.

28. Assim, pode-se concluir que havia regras para os pagamentos acordadas entre representantes da empresa e representantes dos segurados empregados. Portanto, houve

caracterização da PLR, indicada a real natureza jurídica do instituto, cumprindo a finalidade lucrativa da empresa e promovendo a integração entre capital e trabalho, com base no incentivo para à produtividade dos empregados.

29. Por fim, a exclusão da participação nos lucros ou resultados do conceito de remuneração não depende de definição legal. O próprio escopo constitucional anuncia que, a PLR fica *ipso facto* excluída do conceito de remuneração, em face da auto aplicabilidade do conceito de desvinculação salarial.

30. Diante desses elementos, deve ser provido o recurso relativamente a esta rubrica, com a invalidação da exação lançada sobre a distribuição dos lucros e resultados para os empregados do contribuinte.

31. Com isso, para fins do cálculo da aplicação da multa, deve ser excluída a rubrica participação nos lucros e resultados.

Da alegação de cobrança em duplicidade

32. Com relação à multa, a recorrente alega que há duplicidade de cobrança. Sem razão o contribuinte, pois a multa exigida na presente autuação tem fundamento diverso da exigida no AI nº 37.288.089-4. Posto que a multa de mora decorre do inadimplemento da obrigação principal e a multa exigida na autuação ora tratada corresponde a penalização da empresa por não apresentar GFIP com dados correspondentes a todas as contribuições.

33. Portanto, obrigação tributária principal e obrigação acessória não se confundem, podendo, diante do mesmo fato gerador, decorrerem obrigações com finalidades distintas e seus inadimplementos gerarem consequências diversas.

34. Assim, entendo que tal alegação acerca de duplicidade de exação não merece prosperar.

DA MULTA

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

36. Isso porque a Lei nº 11.941, de 2009, alterou a Lei nº 8.212/91 para abrandar os valores da multa aplicada:

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

I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e.

II – de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo.

§ 1º Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso II do caput deste artigo, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo fixado para entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não-apresentação, a data da lavratura do auto de infração ou da notificação de lançamento.

§ 2º Observado o disposto no § 3º deste artigo, as multas serão reduzidas:

I – à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou .

II – a 75% (setenta e cinco por cento), se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação.

§ 3º A multa mínima a ser aplicada será de:

I – R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e.

II – R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos.”

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

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

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

c) regras distintas para a aplicação da multa nos casos de falta de entrega/entrega após o prazo legal e nos casos de informações incorretas/omitidas; sendo no primeiro caso, limitada a vinte por cento da contribuição;

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

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

f) fixação de valores mínimos de multa.

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

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

*II – de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, **ainda que integralmente pagas**, no caso de falta de entrega da*

declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo.

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

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

LEI Nº 9.430, DE 27 DE DEZEMBRO DE 1996.

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

...

Seção V

Normas sobre o Lançamento de Tributos e Contribuições

...

Multas de Lançamento de Ofício

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

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

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

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

43. Feitas essas considerações, tenho por certo que as regras postas no artigo 44 aplicam-se aos processos instaurados em razão de infrações cometidas sobre a GFIP. No

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

“Auto de Infração sem Tributo

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

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

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

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

46. Os dispositivos legais não são interpretados em fragmentos, mas dentro de um conjunto que lhe dê unidade e sentido. As disposições gerais nos artigos 44 e 61 são apenas partes do sistema de cobrança de tributos instaurado pela Lei nº 9.430/1996. Quando da falta de pagamento de tributos são cobradas, além do principal e juros moratórios, valores relativos às penalidades pecuniárias, que podem ser a **multa de mora**, quando embora a destempo tenha o sujeito passivo realizado o pagamento/recolhimento antes do procedimento de ofício, ou a **multa de ofício**, quando realizado o lançamento para a constituição do crédito. Essas duas espécies são excludentes entre si. Essa é a sistemática adotada pela lei. As penalidades pecuniárias incluídas nos lançamentos já realizados antes da MP nº 449/1996 são, por essa nova sistemática aplicável às contribuições previdenciárias, **conceitualmente multa de ofício** e pela **sistemática anterior multa de mora**. Do que resulta uma conclusão inevitável: independentemente do nome atribuído, a multa de mora cobrada nos lançamentos anteriores à MP nº 449/1996 não é a mesma da multa de mora prevista no artigo 61 da Lei nº 9.430/1996. Esta somente tem sentido para os tributos recolhidos a destempo, mas espontaneamente, sem procedimento de ofício. Seguem transcrições:

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

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

Seção IV

Acréscimos Moratórios Multas e Juros

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

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

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

47. Redação anterior do artigo 35:

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

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

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

b) quatorze por cento, no mês seguinte;

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

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

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

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

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

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

48. No que tange aos autos de infração referentes à GFIP, que foram lavrados antes da MP nº 449/1996, importa que seja feita a análise quanto à aplicação do artigo 106, inciso II, alínea “c” do CTN:

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

...

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

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

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

49. E como pode ser notado, as novas regras trazidas pelo artigo 32-A são, a priori, mais benéficas que as anteriores, posto que nelas há limites inferiores, senão vejamos: no caso da falta de entrega da GFIP e omissão de fatos geradores, a multa não pode exceder a 20% da contribuição previdenciária, no primeiro caso; e será de R\$ 20,00 por grupo de 10 informações omitidas ou incorretas, no segundo caso.

50. Portanto, nos casos mais benéficos ao sujeito passivo, consoante o disposto no artigo 106 do CTN, a multa deve ser reduzida para adequá-la ao artigo 32-A. Porém, nos casos em a multa contida no auto-de-infração é inferior à que seria aplicada pelas novas regras, não há como se falar em retroatividade.

51. Razão pela qual entendo que os valores impostos pelo fisco devem ser retificados, conforme o novo regramento do citado artigo 32-A, eis que mais benéfico para o contribuinte.

CONCLUSÃO

52. Dado o exposto, CONHEÇO do recurso voluntário para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL para:

a) excluir do cálculo da aplicação da multa a rubrica participação nos lucros e resultados;

b) reduzir a multa aplicada conforme determina o artigo 32-A, da Lei nº 8.212/91, nos termos da redação dada pela Lei 11.941/09, se mais benéfica ao contribuinte.

(assinado digitalmente)

Damião Cordeiro de Moraes – Relator

Processo nº 10830.017600/2010-78
Acórdão n.º **2301-002.937**

S1-C1T1
Fl. 820

CÓPIA