



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

**Processo n°** 10830.722029/2013-50  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2401-004.215 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 08 de março de 2016  
**Matéria** Remuneração de Segurados: Parcelas em Folha de Pagamento  
**Recorrente** WABCO DO BRASIL IND. COM. FREIOS LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

DECADÊNCIA. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PRAZO DECADENCIAL. CINCO ANOS. DISCUSSÃO DO *DIES A QUO* NO CASO CONCRETO. ART. 150, § 4º, DO CTN. SÚMULA CARF Nº 99.

Se a definição legal do fato gerador da contribuição previdenciária da empresa apóia-se na totalidade da remuneração no decorrer do mês (art. 22, I, II e III, da Lei nº 8.212/1991), conseqüentemente, todo e qualquer pagamento acaba por se referir à totalidade no mês, e não àquela rubrica ou levantamento específico. Assim, havendo alguma antecipação de pagamento, atrai-se, para toda aquela competência, para todo aquele fato gerador, a aplicação do parágrafo 4º, do art. 150 do CTN, independentemente da rubrica ou levantamento a que se refira, desde que não haja caracterização de dolo, fraude ou sonegação.

Destarte, 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. Súmula CARF nº 99.

DECADÊNCIA. OCORRÊNCIA. OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS.

Sujeitam-se ao regime referido no art. 173 do CTN os procedimentos administrativos de constituição de créditos tributários decorrentes do descumprimento de obrigações acessórias, uma vez que tais créditos tributários decorrem sempre de lançamento de ofício, jamais de lançamento por homologação, circunstância que afasta, peremptoriamente, a incidência do preceito tatuado no § 4º do art. 150 do CTN.

O prazo de decadência para constituir as obrigações tributárias acessórias, relativas às contribuições previdenciárias, é de cinco anos e deve ser contado nos termos do art. 173, inciso I, do CTN.

#### **PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. REGRAS CLARAS E OBJETIVAS**

A Lei nº 10.101/00 exige que haja negociação entre empresa e trabalhadores, da qual deverão resultar regras claras e objetiva e os índices, as metas, os resultados e os prazos devem ser estabelecidos previamente. Por outro lado, a Lei nº 10.101/00 não avança no sentido de condicionar a PLR a determinados critérios ou características a serem adotados, sendo que os critérios previstos nos incisos I e II do § 1º do art. 2º da Lei nº 10.101/00 são meramente exemplificativos e podem ou não ser utilizados nos programas de PLR. Assim, os sindicatos envolvidos ou as comissões têm liberdade para fixar os critérios e condições para a participação do trabalhador nos lucros ou resultados. Todavia, se não há prova (i) da pactuação da condição a ser alcançada (meta, resultado e prazo); (ii) da pactuação do índice a ser alcançado; (iii) da participação dos empregados e do Sindicato na eleição de tal condição (meta, resultado e prazo) e de seu respectivo índice; e tampouco (iv) do acompanhamento do desempenho no decorrer do ano, o pagamento a título de Participação nos Lucros ou Resultados encontra-se em desacordo com a legislação de regência.

#### **SERVIÇOS PRESTADOS POR INTERMÉDIO DE COOPERATIVAS DE TRABALHO. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCONSTITUCIONALIDADE DECLARADA PELO STF. SISTEMÁTICA DE REPERCUSSÃO GERAL. ALINHAMENTO COM DECISÃO JUDICIAL.**

No julgamento do Recurso Extraordinário (RE) 595838/SP, com repercussão geral reconhecida, o Supremo Tribunal Federal (STF) declarou a inconstitucionalidade do inciso IV da Lei 8.212/1991, redação conferida pela Lei 9.876/1999, que prevê a contribuição previdenciária de 15% incidente sobre o valor de serviços prestados por meio de cooperativas de trabalho. Com isso, uma vez declarada a inconstitucionalidade desse fato gerador instituído pela Lei 9.876/1999, em decisão definitiva do STF e na sistemática da repercussão geral, por força do artigo 62, §2º do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09/06/2015, as Turmas deste Conselho devem reproduzir o mesmo entendimento em seus acórdãos.

#### **REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIS. IMPOSSIBILIDADE DE DISCUSSÃO NO ÂMBITO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.**

Súmula CARF nº 28 (VINCULANTE): O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais.

#### **AUTO DE INFRAÇÃO. GFIP. CFL 68. ART. 32-A DA LEI Nº 8.212/91. RETROATIVIDADE BENIGNA.**

As multas decorrentes de entrega de GFIP com incorreções ou omissões foram alteradas pela Medida Provisória nº 449/2008, a qual fez acrescentar o art. 32-A à Lei nº 8.212/91.

Incidência da retroatividade benigna encartada no art. 106, II, 'c', do CTN sempre que a norma posterior cominar ao infrator penalidade menos severa que aquela prevista na lei vigente ao tempo da prática da infração autuada.

#### Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, CONHECER PARCIALMENTE do Recurso Voluntário. Quanto ao mérito do Recurso Voluntário: (i) Por unanimidade de votos, DAR PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário para excluir o lançamento contido no Auto de Infração nº 37.388.009-0, que se refere à contribuição incidente sobre o valor bruto das notas fiscais de prestação de serviços, relativamente a serviços prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho, por força do quanto decidido no Recurso Extraordinário (RE) 595838/SP; (ii) Por unanimidade de votos, DAR PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário para considerar decadentes as competências até 03/2008, inclusive, para os demais Autos de Infração de Obrigação Principal (37.388.010-3, 37.388.011-1 e 37.388.012-0); (iii) Por maioria de votos, DAR PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário para ajustar o valor da penalidade pecuniária aplicada mediante o Auto de Infração de Obrigação Acessória nº 37.388.013-8, CFL 68, a fim de que seja recalculado, tomando-se em consideração as disposições inscritas no inciso I do art. 32-A da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009, se e somente se o valor multa assim calculado se mostrar menos gravoso ao Recorrente, em atenção ao princípio da retroatividade benigna prevista no art. 106, II, 'c', do CTN e para ajustar o valor da penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal formalizada mediante os lançamentos de ofício, a fim de que obedeça à lei vigente à data de ocorrência do fato gerador, in casu, art. 35, II, da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99, para as competências até novembro/2008, inclusive, e em conformidade com o art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela MP nº 449/2008, c.c. art. 44, I, da Lei nº 9.430/96, para as competências a partir de dezembro/2008, inclusive, em atenção ao princípio *tempus regit actum*, observado o limite máximo de 75%, em honra à retroatividade da lei tributária mais benigna inscrita no art. 106, II, "c", do CTN. Vencidos o Relator e o Conselheiro CLEBERSON ALEX FRIESS, que negavam provimento ao Recurso Voluntário quanto à matéria relativa à retroatividade benigna das multas (item iii acima referido). O Conselheiro ARLINDO DA COSTA E SILVA fará o voto vencedor quanto à matéria em que o Relator restou vencido.

(assinado digitalmente)

André Luís Mársico Lombardi – Presidente e Relator

(assinado digitalmente)

Arlindo da Costa e Silva – Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros André Luís Mársico Lombardi (Presidente), Luciana Matos Pereira Barbosa (Vice-Presidente), Carlos Alexandre Tortato, Cleberson Alex Friess, Theodoro Vicente Agostinho, Rayd Santana Ferreira, Maria Cleci Coti Martins e Arlindo da Costa e Silva.

CÓPIA

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contra decisão de primeira instância que julgou improcedente a impugnação.

Adotamos trecho, com destaques nossos, do relatório do acórdão do órgão *a quo* (fls. 747 e seguintes), que bem resume o quanto consta dos autos:

*Trata-se de crédito lançado pela fiscalização contra o sujeito passivo acima identificado que, de acordo com o Relatório Fiscal (fls. 39/66), refere-se aos autos de infração abaixo relacionados, consolidados em 19/4/2013, quais sejam:*

*Obrigação Principal:*

• **DEBCAD 37.388.010-3** no valor de R\$ 661.007,97, competências 1/2008 a 5/2008, 7/2008, 10/2008 a 12/2008, referente à **contribuição social** destinada à seguridade social correspondente à contribuição 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**);

• **DEBCAD 37.388.011-1** no valor de R\$ 84.049,03, competências 2/2008, 7/2008, 10/2008 e 12/2008, referente à contribuição social destinada à seguridade social correspondente à **contribuição dos segurados**;

• **DEBCAD 37.388.012-0** no valor de R\$ 98.547,97, competências 1/2008 a 5/2008, 7/2008, 10/2008 a 12/2008, referente à **contribuição social destinada a outras entidades e fundos (terceiros)**.

• **DEBCAD 37.388.009-0** no valor de R\$ 105.292,44, competências 1/2008 a 5/2008, 7/2008, 10/2008 a 12/2008, relativo às contribuições destinadas à Seguridade Social, parte devida pela **empresa, no percentual de 15%, incidente sobre o valor bruto das notas fiscais de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhe foram prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho, conforme previsto na Lei 8.212/1991, art. 22, IV.**

*Segundo a auditoria fiscal, **constituem os fatos geradores das contribuições lançadas os pagamentos feitos pelo sujeito passivo a empregados a título de Participação nos Lucros e Resultados – PLR, em desacordo com a Lei 10.101/2000, e de “gratificação de veículos” e de “hospedagem”.** O contribuinte **também deixou de recolher 15% sobre o valor bruto das notas***

**fiscais de serviços prestados por cooperados intermediados pela Unimed Campinas Cooperativa de Trabalho Médico.**

Com relação aos valores pagos a título de **PLR**, segundo o Relatório Fiscal, **o Acordo Coletivo de 2008 firmado entre o contribuinte e o Sindicato dos Trabalhadores nas Indústrias Metalúrgicas, Mecânicas e de Materiais Elétricos de Campinas e Região, apesar de prever o pagamento de PLR, não identificava o programa de metas a ele relacionado.**

**O sujeito passivo, questionado sobre tal fato e intimado a apresentar o referido programa, informou que utilizava como meta um indicador de performance de qualidade intitulado de PPM, calculado através da fórmula identificada no item 30 do Relatório Fiscal, que visava monitorar o número de peças defeituosas em relação ao total de peças produzidas. Informou também que os controles eram feitos de forma manual.**

**A fiscalização, após a análise do Acordo Coletivo e das considerações apresentadas pelo sujeito passivo, apontou as seguintes irregularidades no tocante ao pagamento de PLR relacionado ao exercício de 2008 (fl. 49):**

- **O Acordo firmado com o Sindicato da categoria não continha regras claras e objetivas, quanto às metas e resultados a serem cumpridos;**

- **A empresa não possui um plano de acompanhamento e aferição de metas que demonstre claramente o objetivo pretendido, tais como lucro e resultados financeiros ou empresariais a serem atingidos;**

- **Os valores pagos aos empregados são fixos, isto é, será pago um adiantamento na quantia de R\$ 2.600,00 (dois mil e seiscentos reais) em julho de 2008 e a complementação de R\$ 800,00 (oitocentos reais) em janeiro de 2009, o que caracteriza o caráter de premiação das remunerações, pois mesmo o empregado não tendo o interesse pelo objetivo empresarial, o valor acordado seria pago, tornando ineficaz o instrumento de integração entre o capital e trabalho, objetivo principal da Lei 10.101/2000, que regula a PLR.**

- **A empresa pagou valores a título de PLR aos seus empregados pertencentes aos cargos de supervisores, gerência, diretoria ou equivalente, conforme acordado no seu acordo de trabalho, mas, adicionalmente, também valores diferenciados, cujas metas não estavam amparadas no instrumento legal de negociação.**

- **A empresa não apresentou no curso da fiscalização documentos que realmente comprovassem a existência de um acompanhamento sistemático de aferição de índices individuais de metas, englobando produtividade, qualidade e lucratividade.**

**A auditoria destacou, ainda, que o Acordo Coletivo de 2008 não foi pactuado previamente ao início do exercício de 2008, já que**



**IV, § 4º do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto 3.048/1999, por ter a empresa deixado de lançar em GFIP as contribuições patronais relativas às competências 7/2008 e 11/2008, incidentes sobre os valores pagos a segurados empregados a título de Participação nos Lucros ou Resultados PLR, gratificação de veículo, hospedagem e pagamentos a cooperativa de trabalho. (Código de Fundamentação Legal – CFL 68).**

*Pela infração acima mencionada, foi aplicada a multa prevista na Lei nº 8.212/1991, art. 32, §5º, na redação anterior à Medida Provisória nº 449/2008, c/c o Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999, art. 284, II, com a atualização procedida pela Portaria MPS/MF nº 15, de 10/1/2013.*

#### IMPUGNAÇÃO

*O contribuinte foi cientificado dos autos de infração em 19/4/2013 (sexta-feira– fls. 6, 15, 23, 29 e 38). Em 21/5/2013, apresentou impugnação, acompanhada de documentos (fls. 514/570) (...)*

(...)

Como afirmado, a impugnação apresentada pela recorrente foi julgada improcedente, tendo a recorrente apresentado, tempestivamente, o recurso de fls. 771 e seguintes, no qual alega, em apertada síntese:

- decadência de 01 a 03/2008;

- não incidem contribuições previdenciárias sobre PLR, que foi pago observando-se os requisitos legais. Acrescenta que as partes acordantes vincularam o pagamento a metas de qualidade dos produtos finais da empresa, sendo que o critério qualitativo foi apurado e seguido mês-a-mês;

- inconstitucionalidade da contribuição incidente na contratação de cooperativas de trabalho;

- impossibilidade de instauração de Representação Fiscal para Fins Penais;

- os valores pagos aos funcionários Jacyro de Godoy e Juvenal Arruda constituem-se em mera liberalidade, não ensejando o recolhimento de contribuições previdenciárias;

- as despesas com viagem do Jacyro também não ostentam natureza salarial.

Às fls. 869 e seguintes consta desistência da recorrente de parte do Recurso Voluntário, no que se referem aos valores pagos quando da rescisão dos contratos firmados com os dois funcionários (Jacyro de Godoy e Juvenal Arruda) e aos valores relativos à hospedagem (Jacyro de Godoy).

É o relatório.

Processo nº 10830.722029/2013-50  
Acórdão n.º **2401-004.215**

**S2-C4T1**  
Fl. 896

---

CÓPIA

## Voto Vencido

Conselheiro André Luís Mársico Lombardi, Relator

**1. Desistência Parcial.** Às fls. 869 e seguintes consta desistência da recorrente de parte do Recurso Voluntário, no que se referem aos valores pagos quando da rescisão dos contratos firmados com os dois funcionários (Jacyro de Godoy e Juvenal Arruda) e aos valores relativos à hospedagem (Jacyro de Godoy).

Portanto, as alegações recursais relativas a esses pagamentos não serão conhecidas.

**2. Decadência.** Alega a recorrente a decadência das competências 01 a 03/2008, visto que aplicável o artigo 150, § 4º do CTN (ciência em 19/04/2013).

Analisando os autos, verifico que a autuação foi cientificada ao sujeito passivo em 19/04/2013 (fls. 6, 15, 23, 29 e 38), e compreende as competências de 01/2008 a 12/2008.

Como cediço, desde a publicação na imprensa oficial da Súmula Vinculante nº 08, do STF, os prazos decadencias aplicáveis às contribuições previdenciárias são, indiscutivelmente, aqueles previstos no Código Tributário Nacional (CTN). O prazo decadencial, portanto, é de cinco anos.

O *dies a quo* do referido prazo é, em regra, aquele estabelecido no art. 173, I, do CTN (primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado), mas a regra estipulativa deste é deslocada para o art. 150, § 4º do CTN (data do fato gerador) para os casos de lançamento por homologação nos quais haja pagamento antecipado salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

No presente caso, trata-se de lançamento de rubricas consideradas pela recorrente como fora do campo de incidência das contribuições previdenciárias, mas é incontroverso que houve recolhimento sobre ao menos parte das demais parcelas integrantes da remuneração dos segurados.

Se a definição legal do fato gerador da contribuição previdenciária da empresa apóia-se na totalidade da remuneração no decorrer do mês (art. 22, I, II e III, da Lei nº 8.212/1991), conseqüentemente, todo e qualquer pagamento acaba por se referir à totalidade no mês, e não àquela rubrica ou levantamento específico. Assim, havendo alguma antecipação de pagamento, atrai-se, para toda aquela competência, para todo aquele fato gerador, a aplicação do parágrafo 4º, do art. 150 do CTN, independentemente da rubrica ou levantamento a que se refira, desde que não haja caracterização de dolo, fraude ou sonegação.

Destarte, 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. Tal compreensão encontra-se hoje estampada na Súmula CARF nº 99.

Entretanto, quanto ao Auto de Infração 37.388.013-8, por se tratar de descumprimento de obrigação acessória, tal raciocínio não se aplica.

Com efeito, sujeitam-se ao regime referido no art. 173 do CTN os procedimentos administrativos de constituição de créditos tributários decorrentes do descumprimento de obrigações acessórias, uma vez que tais créditos tributários decorrem sempre de lançamento de ofício, jamais de lançamento por homologação, circunstância que afasta, peremptoriamente, a incidência do preceito tatuado no § 4º do art. 150 do CTN.

Assim, o prazo de decadência para constituir as obrigações tributárias acessórias, relativas às contribuições previdenciárias, é de cinco anos e deve ser contado nos termos do art. 173, inciso I, do CTN, razão pela qual conclui-se a regra decadencial do art. 150, § 4º do CTN não se aplica ao Auto de Infração 37.388.013-8, mas tão somente aos Autos de Infração 37.388.009-0, 37.388.010-3, 37.388.011-1 e 37.388.012-0.

Destarte, **para os Autos de Infração de Obrigação Principal**, como a notificação foi cientificada ao sujeito passivo em 19/04/2013 (fls. 6, 15, 23, 29 e 38) e a regra aplicável é aquela constante do artigo 150, § 4º, do CTN, consideram-se decadentes as competências até 03/2008, inclusive.

**3. PLR.** Alega a recorrente que não incidem contribuições previdenciárias sobre PLR, que foi pago observando-se os requisitos legais. Acrescenta que as partes acordantes vincularam o pagamento a metas de qualidade dos produtos finais da empresa, sendo que o critério qualitativo foi apurado e seguido mês-a-mês.

Em análise aos autos, verifico que no Acordo Coletivo consta a seguinte cláusula a respeito do pagamento da Participação nos Lucros ou Resultados:

(...) *Cláusula Primeira – Da Participação nos Resultados*

*I. Fica negociado que referente ao exercício de 2008, será pago a título de adiantamento de participação nos resultados, a quantia de R\$ 2.600,00 (dois mil e seiscentos reais), no próximo dia 21 de julho de 2008, visto que as metas estabelecidas, até o presente, foram atingidas, para todos os colaboradores da empresas, exceto para os aposentados por invalidez: (grifos nossos)*

*II. Fica negociado um pagamento de R\$ 800,00 (oitocentos reais), em 21 de janeiro de 2009, mediante o atingimento das metas e objetivos estabelecidas para todo o ano calendário de 2008; (grifos nossos)*

(...)

*VII. Fica, ainda, ajustado que aos prestadores de serviços lotados na planta, será pago o valor equivalente à metade dos valores negociados para os colaboradores registrados na Wabco; (grifos nossos)*

*VIII. As partes pactuam que para os empregados pertencentes aos cargos de supervisores, gerência, diretoria ou equivalente, será aplicada política diferenciada, porém, de conformidade com a legislação pertinente.*

Segundo o Relatório Fiscal, após apresentar o acordo acima transcrito, a recorrente foi intimada a apresentar programa de metas, pois o Acordo Coletivo não continha os critérios e resultados a serem cumpridos. Em resposta, afirmaram utilizar o indicador de performance de qualidade intitulado PPM (nº de peças defeituosas, dividido pelo volume produzido no período, vezes 1.000.000). Esclareceu que o controle era feito manualmente e que o número de peças defeituosas era apurado com base no número de reclamações dos clientes

Da análise dos demais elementos e esclarecimentos prestados, a autoridade fiscal concluiu que a PLR não encontra-se de acordo com a Lei nº 10.101/00, pois, quanto às **metas ou resultados**, diante da ausência de documentos comprobatórios da versão apresentada, concluiu que (1) não se sabe se houve a pactuação da suposta condição a ser alcançada (meta qualitativa); (2) não se sabe se houve a participação dos empregados e do Sindicato na eleição do critério (meta qualitativa) e do índice a ser alcançado; (3) não se sabe se houve o acompanhamento do desempenho no decorrer do ano.

A recorrente, afirma, sem fazer prova, que discutiu ao longo do primeiro semestre, com a entidade sindical e seus empregados, os resultados a serem perseguidos, definindo a vinculação ao referido índice PPM. Entretanto, o que temos de concreto é que não se fez menção do critério e do índice a ser obtido no Acordo Coletivo, sendo tal fato indício veemente da inexistência de condição para pagamento da participação nos lucros ou resultados.

Com efeito, tanto na impugnação como no Recurso Voluntário, a recorrente não logrou êxito em desconstituir a acusação fiscal. É verdade que na impugnação trouxe os relatórios e tabelas de fls. 530/532 e 712/721, que demonstram que a recorrente monitora com constância o índice de qualidade relacionado aos produtos finais da empresa (PPM). Todavia, como afirmado, não há qualquer elemento que indique que os empregados (ou Sindicato) participaram ou foram comunicados da definição da natureza das metas (qualitativa) e do índice a ser alcançado. Tampouco há provas de que puderam acompanhar o desempenho empresarial no decorrer do ano.

Afora isso (metas e resultados), a autoridade fiscal considerou ainda que o programa de metas **não poderia considerar apenas a performance de qualidade**, sem levar em conta outros critérios, como produtividade, lucratividade da empresa, razão pela qual conclui que a parcela é vinculada apenas à prestação de serviço. Nesse aspecto, discordamos da autoridade fiscal, pois o § 1º do art. 2º da Lei nº 10.101/00 exige regras claras e objetivas, mas não avança no sentido de condicionar a PLR a determinados critérios ou características a serem adotados, sendo que os critérios previstos nos incisos I e II do § 1º do art. 2º da Lei nº 10.101/00 são meramente exemplificativos e podem ou não ser utilizados nos programas de PLR. Assim, os sindicatos envolvidos ou as comissões têm liberdade para fixar os critérios e condições para a participação do trabalhador nos lucros ou resultados. Tampouco mostra-se relevante a argumentação fiscal no sentido de que **até os estagiários receberam a Participação nos Lucros ou Resultados**, sendo que, para nós, tal promessa de pagamento constitui mera liberalidade da recorrente.

Alega ainda a autoridade fiscal que o Acordo Coletivo previu **política diferenciada de pagamento a empregados pertencentes aos cargos de supervisores, gerência, diretoria ou equivalente**, mas a recorrente afirmou que "não havia política diferenciada para os mesmos e que todos eram elegíveis ao PLR, assim como os demais funcionários". A fiscalização apurou que além do adiantamento recebido por todos os funcionários, estes também receberam, em novembro de 2008, valores distintos e bem acima do que a empresa diz haver acordado. Como o Acordo traz previsão genérica a uma política diferenciada, a autoridade fiscal, considerou que tais pagamentos não atendem aos requisitos legais próprios da participação nos lucros ou resultados.

Quanto ao fato de os pagamento serem em patamares diferenciados em função do cargo, não vislumbro qualquer ofensa à Lei nº 10.101/00, sendo de se destacar que inexistente previsão legal quanto à exigência de pagamento de PLR equitativo aos funcionários e diretores da empresa, até porque tal exigência não seria razoável de acordo com a própria essência do benefício fiscal, já que uma empresa com diversos setores pode estabelecer critérios distintos em observância às especificidades das áreas de atuação. Todavia, tais pagamentos ofendem a Lei nº 10.101/00 pelas mesmas razões pelas quais ofendem os pagamentos aos demais empregados: (1) não se sabe se houve a pactuação da suposta condição a ser alcançada (meta qualitativa); (2) não se sabe se houve a participação dos empregados e do Sindicato na eleição do critério (meta qualitativa) e do índice a ser alcançado; (3) não se sabe se houve o acompanhamento do desempenho no decorrer do ano. Ademais, especificamente aos cargos de supervisores, gerência, diretoria ou equivalente, não se tem comprovação de que os valores foram ajustados previamente, eis que não especificados no Acordo Coletivo.

Portanto, deve ser mantido integralmente o lançamento a título de Participação nos Lucros ou Resultados.

**4. Cooperativa de Trabalho.** Alega a recorrente a inconstitucionalidade da contribuição incidente na contratação de cooperativas de trabalho.

O Auto de Infração nº 37.388.009-0 refere-se "às contribuições destinadas à Seguridade Social, parte devida pela empresa, no percentual de 15%, incidente sobre o valor bruto das notas fiscais de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhe foram prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho, conforme previsto na Lei 8.212/1991, art. 22, IV", com redação conferida pela Lei 9.876/1999.

De acordo com o artigo 62, §2º do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09/06/2015, as decisões definitivas de mérito do STF e do STJ, na sistemática dos artigos 543-B e 543-C da Lei 5.869/1973 (Código de Processo Civil - CPC), devem ser reproduzidas pelas Turmas do CARF.

**Portaria MF nº 343 (Regimento Interno do CARF):**

Art. 62. (...)

§ 2º *As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973 - Código de Processo Civil (CPC), deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.*

A partir da competência 03/2000, tornou-se devida por parte da empresa tomadora (contratante) a contribuição de 15% (quinze por cento) sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços relativamente a serviços que lhe são prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho. Entretanto, no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) 595838/SP, com repercussão geral reconhecida, esse fato gerador instituído pela Lei 9.876/1999 foi declarado inconstitucional pelo STF e, por força do artigo 62, §2º do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09/06/2015, as Turmas deste Conselho devem reproduzir o mesmo entendimento em seus acórdãos.

Em 25/02/2015 foi publicada a decisão definitiva do STF, proferida na sessão de 18/12/2014, no sentido de declarar inconstitucional a exação em questão, nos seguintes termos:

*“[...] Publicado acórdão, DJE, DATA DE PUBLICAÇÃO DJE **25/02/2015** - ATA Nº 16/2015. DJE nº 36, divulgado em 24/02/2015.*

(...)

**EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO (RE) 595.838/SP**

***EMENTA:*** Embargos de declaração no recurso extraordinário. Tributário. Pedido de modulação de efeitos da decisão com que se declarou a inconstitucionalidade do inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99. Declaração de inconstitucionalidade. Ausência de excepcionalidade. Lei aplicável em razão de efeito repristinatório. Infraconstitucional. [...]”

Com isso, percebe-se que a decisão do Supremo Tribunal Federal (STF) – proferida no sentido de que o fato gerador incidente sobre o valor bruto da nota fiscal/fatura de serviços prestados por cooperados, por intermédio de cooperativas de trabalho (art. 22, inciso IV, da Lei 8.212/1991), é inconstitucional –, tornou-se definitiva em 25/02/2015 e, além disso, foi adotada a sistemática da repercussão geral (artigo 543-B da Lei 5.869/1973, Código de Processo Civil), restando a esta Turma de julgamento reproduzi-la em seus acórdãos.

Portanto, o Auto de Infração nº 37.388.009-0 não merece prosperar

**5. Representação Fiscal para Fins Penais.** Suscita a recorrente a impossibilidade de instauração de Representação Fiscal para Fins Penais. Todavia, quanto a tais argumentos temos a compreensão vinculada ao que estabelece a Súmul CARF nº 28:

*Súmula CARF nº 28 (VINCULANTE): O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais*

Destarte, sem maiores delongas, concluímos que não assiste razão à recorrente.

Pelos motivos expendidos, CONHEÇO PARCIALMENTE do recurso voluntário para, no mérito, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, a fim de (i) excluir o lançamento contido no Auto de Infração nº 37.388.009-0, que se à contribuição incidente sobre o valor bruto das notas fiscais de prestação de serviços, relativamente a serviços prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho, por força do quanto decidido no Recurso Extraordinário (RE) 595838/SP; (ii) considerar decadentes as competências até 03/2008, inclusive, para os demais Autos de Infração de Obrigação Principal (37.388.010-3, 37.388.011-1 e 37.388.012-0).

(assinado digitalmente)  
André Luís Mársico Lombardi - Relator

## Voto Vencedor

Conselheiro Arlindo da Costa e Silva, Redator designado

I- AUTO DE INFRAÇÃO POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. CFL 68. ENTREGA DE GFIP COM OMISSÕES E/OU INCORREÇÕES. ART. 32-A DA LEI Nº 8.212/91. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Malgrado não haja sido suscitada pelo Recorrente, a condição intrínseca de matéria de ordem pública nos autoriza a examinar, *ex officio*, a questão relativa ao regime jurídico que deve reger o critério de determinação da penalidade pecuniária a ser aplicada à infração em exame, em honra ao preceito encartado no art. 106, II, 'c', do CTN.

Urge, de plano, ser destacado que no Direito Tributário vigora o princípio *tempus regit actum*, conforme expressamente estatuído pelo art. 144, *caput*, do CTN, de modo que o lançamento tributário é regido pela lei vigente à data de ocorrência do fato gerador, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

### Código Tributário Nacional - CTN

*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.*

*§1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.*

*§2º O disposto neste artigo não se aplica aos impostos lançados por períodos certos de tempo, desde que a respectiva lei fixe expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido.*

Nessa perspectiva, dispõe o código tributário, *ad litteram*, que o fato de a norma tributária haver sido revogada, ou modificada, após a ocorrência concreta do fato jurígeno impositivo, não se constitui motivo legítimo, tampouco jurídico, para se desconstituir o crédito tributário correspondente.

O princípio jurídico suso invocado, no entanto, não é absoluto, sendo excepcionado pela superveniência de lei nova, nas estritas hipóteses em que o ato jurídico tributário, ainda não definitivamente julgado, deixar de ser definido como infração ou deixar de ser considerado 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, ou ainda, quando a novel legislação lhe cominar penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Ocorre, no entanto, que as normas jurídicas que disciplinavam a cominação de penalidades decorrentes da não entrega de GFIP ou de sua entrega contendo incorreções

foram alteradas pela Lei nº 11.941/2009, produto da conversão da Medida Provisória nº 449/2008. Tais modificações legislativas resultaram na aplicação de sanções que se mostraram mais benéficas ao infrator que aquelas então derogadas.

Nesse panorama, a supracitada Lei federal revogou os §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212/91, fazendo introduzir no bojo desse mesmo Diploma Legal o art. 32-A, *ad litteris et verbis*:

**Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991**

*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 11.941/2009).*

*I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e (Incluído pela Lei nº 11.941/2009).*

*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. (Incluído pela Lei nº 11.941/2009). (grifos nossos)*

*§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. (Incluído pela Lei nº 11.941/2009).*

*§2º Observado o disposto no §3º deste artigo, as multas serão reduzidas: (Incluído pela Lei nº 11.941/2009).*

*I – à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou (Incluído pela Lei nº 11.941/2009).*

*II – a 75% (setenta e cinco por cento), se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação. (Incluído pela Lei nº 11.941/2009).*

*§3 A multa mínima a ser aplicada será de: (Incluído pela Lei nº 11.941/2009).*

*I – R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e (Incluído pela Lei nº 11.941/2009).*

*II – R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos. (Incluído pela Lei nº 11.941/2009).*

Originariamente, a conduta infracional consistente em apresentar GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores era, originariamente, punível com pena pecuniária correspondente a cem por cento do valor devido relativo à contribuição não

declarada, limitada aos valores previstos no parágrafo 4º do art. 32 da Lei nº 8.212/91. Todavia, a Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, alterou a memória de cálculo da penalidade em tela, passando a impor a multa de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de dez informações incorretas ou omissas, mantendo inalterada a tipificação legal da conduta punível.

A multa acima delineada será aplicada ao infrator independentemente de este ter promovido ou não o recolhimento das contribuições previdenciárias correspondentes, a teor do inciso I do art. 32-A acima transcrito, fato que demonstra tratar-se a ora discutida imputação, de penalidade administrativa motivada, unicamente, pelo descumprimento de obrigação instrumental acessória. Assim, a sua mera inobservância consubstancia-se infração e implica a imposição de penalidade pecuniária, em atenção às disposições estampadas no art. 113, §3º do CTN.

Nada obstante, a Secretaria da Receita Federal do Brasil editou a IN RFB nº 1.027/2010, que assim dispôs em seu art. 4º:

**Instrução Normativa RFB nº 1.027, de 22/04/2010**

*Art. 4º A Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, passa a vigorar acrescida do art. 476-A:*

*Art. 476-A. No caso de lançamento de ofício relativo a fatos geradores ocorridos:*

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

*a) somatório das multas aplicadas por descumprimento de obrigação principal, nos moldes do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009, e das aplicadas pelo descumprimento de obrigações acessórias, nos moldes dos §§ 4º, 5º e 6º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009; e*

*b) multa aplicada de ofício nos termos do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009.*

*II - a partir de 1º de dezembro de 2008, aplicam-se as multas previstas no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.*

*§1º Caso as multas previstas nos §§ 4º, 5º e 6º 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 de que trata este artigo não será feita no caso de entrega de GFIP com atraso, por se tratar de conduta para a qual não havia antes penalidade prevista.*

Óbvio está que os dispositivos selecionados encartados na IN RFN nº 1.027/2010 extravasaram o campo reservado pela CF/88 à atuação dos órgãos administrativos, que não podem ultrapassar o âmbito da norma legal que rege a matéria ora em relevo, tampouco inovar o ordenamento jurídico.

Para os fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP nº 449/2008, não vislumbramos existir motivo para serem somadas as multas por descumprimento da obrigação principal e com aquelas decorrentes da inobservância de obrigações acessórias, para, em seguida, se confrontar tal somatório com o valor da multa calculada segundo a metodologia descrita no art. 35-A da Lei nº 8.212/1991, para, só então, se apurar qual a pena administrativa se revela mais benéfica ao infrator.

Entendo não proceder a tese que defende a comparação entre a multa de ofício prevista no art. 35-A com a soma da multa de mora prevista no art. 35, II, e a multa pelo descumprimento de obrigação acessória prevista no art. 32, IV, todos da Lei nº 8.212/91, para fins de determinação da penalidade mais benéfica ao infrator, visando à aplicação do Princípio da Retroatividade Benigna inscrito no art. 106, II, 'c', do CTN.

Isso porque não procede, ao meu sentir, a alegação de que a multa pelo descumprimento de Obrigação Principal formalizada mediante Lançamento de Ofício prevista no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela MP nº 449/2008, estaria apenando, conjuntamente, tanto descumprimento da Obrigação Tributária Principal lançada quanto o Obrigação Tributária Acessória estampada no art. 32, IV, da Lei nº 8.212/91, a justificar o somatório de multas.

Tratam-se de duas condutas absolutamente distintas, autônomas e independentes, portando cada uma natureza jurídica diferenciada, regramento jurídico diverso, tipificação específica e distinta, e penalidade própria.

Tanto que o Contribuinte pode proceder das seguintes maneiras:

- I. Recolher o tributo devido e declarar integralmente os fatos geradores correspondentes nas GFIP.
- II. Recolher o tributo devido e declarar parcialmente os fatos geradores correspondentes nas GFIP.
- III. Recolher o tributo devido e não entregar as GFIP correspondentes.
- IV. Recolher parcialmente o tributo devido e declarar integralmente os fatos geradores correspondentes nas GFIP.
- V. Recolher parcialmente o tributo devido e declarar parcialmente os fatos geradores correspondentes nas GFIP.
- VI. Recolher parcialmente o tributo devido e não entregar as GFIP correspondentes.
- VII. Não recolher qualquer tributo devido e declarar integralmente os fatos geradores correspondentes nas GFIP.
- VIII. Não recolher qualquer tributo devido e declarar parcialmente os fatos geradores correspondentes nas GFIP.

IX. Não recolher qualquer tributo devido e não entregar as GFIP correspondentes.

A declaração de todos os Fatos Geradores de Contribuição Previdenciária nas GFIP é uma obrigação acessória prevista no inciso IV da Lei nº 8.212/91. A declaração parcial dos fatos geradores na GFIP (hipóteses II, V e VIII) constitui-se violação à obrigação acessória acima citada, e implica a aplicação imediata da penalidade prevista no §5º do mesmo artigo 32 já mencionado, inexistindo qualquer regramento que exclua a aplicação de tal multa caso tenha ocorrido lançamento de ofício da Obrigação Tributária Principal correspondente.

**Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991**

*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 9.528/97)*

*(...)*

*§4º A não apresentação do documento previsto no inciso IV, independentemente do recolhimento da contribuição, sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente a multa variável equivalente a um multiplicador sobre o valor mínimo previsto no art. 92, em função do número de segurados, conforme quadro abaixo: (Parágrafo e tabela acrescentados pela Lei nº 9.528/97)*

<i>0 a 5 segurados</i>	<i>1/2 valor mínimo</i>
<i>6 a 15 segurados</i>	<i>1 x o valor mínimo</i>
<i>16 a 50 segurados</i>	<i>2 x o valor mínimo</i>
<i>51 a 100 segurados</i>	<i>5 x o valor mínimo</i>
<i>101 a 500 segurados</i>	<i>10 x o valor mínimo</i>
<i>501 a 1000 segurados</i>	<i>20 x o valor mínimo</i>
<i>1001 a 5000 segurados</i>	<i>35 x o valor mínimo</i>
<i>acima de 5000 segurados</i>	<i>50 x o valor mínimo</i>

*§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 9.528/97)*

De outro eito, a não declaração dos fatos geradores na GFIP (hipóteses III, VI e IX) também se configura como violação à mesma obrigação acessória assentada no inciso IV

da Lei nº 8.212/91, e importa na aplicação imediata da penalidade prevista no §4º do mesmo artigo 32 já citado, inexistindo qualquer regramento que exclua a aplicação de tal multa caso tenha ocorrido lançamento de ofício da Obrigação Tributária Principal correspondente.

De outro giro, o não recolhimento total ou parcial da Obrigação Tributária Principal (hipóteses IV a IX) configura-se caso determinante para o lançamento de ofício, nos termos do art. 37 da Lei nº 8.212/91 c.c. art. 142 do CTN, inexistindo qualquer regramento que exclua a aplicação da multa pelo descumprimento da obrigação acessória prevista no inciso IV do art. 32 da Lei nº 8.212/91, nas hipóteses em que os fatos geradores correspondentes não tenham sido declarados, ou tenham sido declarados de maneira incompleta na GFIP correspondente.

### **Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991**

*Art. 37. Constatado o atraso total ou parcial no recolhimento de contribuições tratadas nesta Lei, ou em caso de falta de pagamento de benefício reembolsado, a fiscalização lavrará notificação de débito, com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, conforme dispuser o regulamento.*

*§1º Recebida a notificação do débito, a empresa ou segurado terá o prazo de 15 (quinze) dias para apresentar defesa, observado o disposto em regulamento. (Incluído pela Lei nº 9.711/98).*

*§2º Por ocasião da notificação de débito ou, quando for o caso, da inscrição na Dívida Ativa do Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, a fiscalização poderá proceder ao arrolamento de bens e direitos do sujeito passivo, conforme dispuser aquela autarquia previdenciária, observado, no que couber, o disposto nos §§ 1º a 6º, 8º e 9º do art. 64 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997. (Incluído pela Lei nº 9.711/98).*

### **Código Tributário Nacional**

*Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.*

*Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.*

Ora... A extinção do crédito tributário decorrente de infração a obrigação tributária constitui-se hipótese de anistia, a qual se encontra contida no campo da reserva legal, nos termos do art. 97, VI, do CTN, somente podendo ser concedida mediante lei específica federal (*in casu*) que regule exclusivamente a anistia, ou a correspondente contribuição, a teor do §6º do art. 150 da CF/88.

*Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:*

*(...)*

*VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.*

*Art. 175. Excluem o crédito tributário:*

*I - a isenção;*

*II - a anistia.*

*Parágrafo único. A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela consequente.*

### **Constituição Federal de 1988**

*Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:*

*(...)*

*§6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, §2º, XII, 'g'. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3/93)*

Note-se que de acordo com o disposto no inciso I do art. 111 do CTN, só há que se falar em exclusão de crédito tributário nas hipóteses expressamente previstas na lei específica, o que, convenhamos, não é o presente caso, uma vez que inexistente qualquer previsão no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela MP nº 449/2008, que exclua o Crédito Tributário decorrente do descumprimento da Obrigação Tributária Acessória estampada no art. 32, IV, da Lei nº 8.212/91.

### **Código Tributário Nacional**

*Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:*

*I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;*

Merece ser citado que antes da vigência da MP nº 449/2008 pairava uma dúvida na Fiscalização a respeito do procedimento a ser adotado nos casos em que o Contribuinte declarava os fatos geradores nas GFIP, mas não procedia ao recolhimento do tributo devido.

A legislação tributária afirmava que o Crédito Tributário encontrava-se lançado (art. 33, §7º, da Lei nº 8.212/91), contudo, o art. 37 da mesma lei determinava a lavratura do lançamento de ofício, uma vez que restava configurado o atraso total ou parcial no recolhimento de contribuições em foco.

**Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991**

*Art. 33. Ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas ‘a’, ‘b’ e ‘c’ do parágrafo único do art. 11, bem como as contribuições incidentes a título de substituição; e à Secretaria da Receita Federal – SRF compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas ‘d’ e ‘e’ do parágrafo único do art. 11, cabendo a ambos os órgãos, na esfera de sua competência, promover a respectiva cobrança e aplicar as sanções previstas legalmente. (Redação dada pela Lei nº 10.256/2001).*

*§7º O crédito da seguridade social é constituído por meio de notificação de débito, auto-de-infração, confissão ou documento declaratório de valores devidos e não recolhidos apresentado pelo contribuinte. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528/97).*

*Art. 37. Constatado o atraso total ou parcial no recolhimento de contribuições tratadas nesta Lei, ou em caso de falta de pagamento de benefício reembolsado, a fiscalização lavrará notificação de débito, com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, conforme dispuser o regulamento.*

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

A MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, veio a estabelecer um novo procedimento, na medida em que estatuiu que o lançamento de ofício não seria mais necessário nas hipóteses em que houvesse declaração dos fatos geradores nas GFIP, conforme se depreende da nova redação do citado art. 37 da Lei nº 8.212/91.

**Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991**

*Art. 37. Constatado o não-recolhimento total ou parcial das contribuições tratadas nesta Lei, **não declaradas na forma do art. 32 desta Lei**, a falta de pagamento de benefício reembolsado ou o descumprimento de obrigação acessória, será lavrado auto de infração ou notificação de lançamento. (Redação dada pela Lei nº 11.941/2009). (grifos nossos)*

Portanto, a contar da vigência da MP nº 449/2008, as hipóteses de conduta do Contribuinte passaram a receber o seguinte tratamento por parte da Fiscalização:

- I. O Contribuinte recolheu o tributo devido e declarou integralmente os fatos geradores correspondentes nas GFIP – Conduta regular. Nada a fazer.

- II. O Contribuinte recolheu o tributo devido e declarou parcialmente os fatos geradores correspondentes nas GFIP – Aplicação de multa pelo descumprimento de Obrigação Acessória, conforme inciso I do art. 32-A da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009.
- III. O Contribuinte recolheu o tributo devido e não entregou a GFIP - Aplicação de multa pelo descumprimento de Obrigação Acessória, conforme inciso II do art. 32-A da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009.
- IV. O Contribuinte recolheu parcialmente o tributo devido e declarou integralmente os fatos geradores correspondentes nas GFIP – Não cabe lançamento de ofício. Cobrança administrativa do débito declarado e não recolhido, com a multa de mora prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009.
- V. O Contribuinte recolheu parcialmente o tributo devido e declarou parcialmente os fatos geradores correspondentes nas GFIP – Lançamento de ofício da parcela não recolhida, acrescida da multa prevista no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, e Aplicação de multa pelo descumprimento de Obrigação Acessória, conforme inciso I do art. 32-A da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009, em relação aos fatos geradores não declarados.
- VI. O Contribuinte recolheu parcialmente o tributo devido e não entregou a GFIP - Lançamento de ofício da parcela não recolhida, acrescida da multa prevista no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, e Aplicação de multa pelo descumprimento de Obrigação Acessória, conforme inciso II do art. 32-A da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009.
- VII. O Contribuinte não recolheu qualquer tributo devido e declarou integralmente os fatos geradores correspondentes nas GFIP - Não cabe lançamento de ofício. Cobrança administrativa do débito declarado e não recolhido, com a multa de mora prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009.
- VIII. O Contribuinte não recolheu qualquer tributo devido e declarou parcialmente os fatos geradores correspondentes nas GFIP - Cobrança administrativa do débito correspondente aos fatos geradores declarados e não recolhido, acrescido da multa de mora prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009; Lançamento de ofício da parcela não recolhida correspondente aos fatos geradores não declarados, acrescida da multa prevista no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, e Aplicação de multa pelo descumprimento de Obrigação Acessória, conforme inciso I do art. 32-A da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009, em relação aos fatos geradores não declarados.
- IX. O Contribuinte não recolheu qualquer tributo devido e não entregou a GFIP - Lançamento de ofício do tributo devido, acrescido da multa prevista no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, e Aplicação de multa pelo descumprimento de Obrigação Acessória, conforme inciso II do art. 32-A da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009.

Assim, o Lançamento de Ofício somente deve ocorrer nas hipóteses em que não tenha havido o recolhimento do tributo e, cumulativamente, não tenha havido declaração ou tenha havido declaração incorreta dos fatos geradores nas GFIP correspondentes, como

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2004

Autenticado digitalmente em 05/04/2016 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 05/04/2016 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 11/04/2016 por ARLINDO DA COSTA E SILVA

Impresso em 11/04/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

assim determina o art. 44 da Lei nº 9.430/96 c.c. art. 35-A da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009, *in verbis*:

**Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991**

*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 11.941/2009).*

**Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996**

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

*I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)*

Ou seja, o disposto no inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/96 apenas restringe a lavratura do lançamento de ofício às hipóteses em que não houve recolhimento total ou parcial do tributo devido e, cumulativamente, não se operou a entrega da GFIP ou entregou-se a GFIP com informações inexatas ou omissas.

Não se deslembre que a legislação previdenciária tomou “*emprestada*” uma norma tributária que havia sido redigida em conformidade com a Legislação Fazendária já preexistente, fato que explica o não casamento perfeito dos termos utilizados em ambos os ramos do Direito Tributário em questão.

Se nos antolha, portanto, que o exame da retroatividade benigna deve se adstringir ao confronto entre a penalidade imposta pelo descumprimento de obrigação acessória, calculada segundo a lei vigente à data de ocorrência dos fatos geradores e a penalidade pecuniária prevista na novel legislação pelo descumprimento da mesma obrigação acessória, não havendo que se imiscuir com a multa decorrente de lançamento de ofício de obrigação tributária principal. *Lé com lé, cré com cré.* (Jurandir Czaczkes Chaves, 1967).

Tal retroatividade não se coaduna com a hipótese prevista no art. 106, II, ‘c’, do CTN, a qual se circunscreve a penalidades aplicáveis a infrações tributárias de idêntica natureza jurídica, *in casu*, penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação acessória.

Note-se que o princípio *tempus regit actum* somente será afastado quando a lei nova cominar ao FATO PRETÉRITO, *in casu*, o descumprimento de determinada obrigação acessória, penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática. Dessarte, nos termos do CTN, para fins de retroatividade de lei nova, é incabível a comparação entre (a) o somatório das multas aplicadas por descumprimento de obrigação principal, nos moldes do art. 35 e das multas aplicadas pelo descumprimento de obrigações acessórias, nos

moldes dos §§ 4º, 5º e 6º do art. 32, ambos da Lei nº 8.212/991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009; e (b) multa aplicada de ofício nos termos do art. 35-A da Lei nº 8.212/91, acrescido pela Lei nº 11.941/2009, inexistindo regra de hermenêutica que nos autorize a extrair dos documentos normativos acima revisitados interpretação jurídica que admita a comparação entre a multa derivada do somatório previsto na alínea 'a' do inciso I do art. 476-A da IN RFB nº 971/2009 e o valor da penalidade prevista na alínea 'b' do inciso I do mesmo dispositivo legislativo suso aludido, para fins de retroatividade de lei tributária mais benéfica.

De outro eito, mas trigo de outra safra, o art. 97 do CTN estatui que somente a lei formal pode dispor sobre a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos e tratar de hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

### **Código Tributário Nacional - CTN**

*Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:*

*I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;*

*II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;*

*III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do §3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;*

*IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;*

*V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;*

*VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.*

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

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

*II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:*

*a) quando deixe de defini-lo como infração;*

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

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

Mostra-se flagrante que a alínea 'a' do inciso I do art. 476-A da Instrução Normativa RFB nº 971/2009, acrescentado pela IN RFB nº 1.027/2010, é tendente a excluir, sem previsão de lei formal, penalidade pecuniária imposta pelo descumprimento de obrigação

acessória nos casos em que a multa de ofício, aplicada pelo descumprimento de obrigação principal, for mais benéfica ao infrator. Tal hipótese não se enquadra, de forma alguma, na situação de retroatividade benigna prevista pelo art. 106, II, 'c', do CTN, pois emprega como parâmetros de comparação penalidades de natureza jurídica diversa, uma pelo descumprimento de obrigação principal e a outra, pelo descumprimento de obrigação acessória.

Há que se reconhecer que as penalidades acima apontadas são autônomas e independentes entre si, pois que a aplicação de uma não afasta a incidência da outra e vice-versa. Nesse contexto, não se trata de retroatividade da lei mais benéfica, mas, sim, de dispensa de penalidade pecuniária estabelecida mediante Instrução Normativa, favor tributário que somente poderia emergir da lei formal, a teor do inciso VI, *in fine*, do art. 97 do CTN.

É mister ainda destacar que o art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela Medida Provisória nº 449/2008, apenas se refere ao lançamento de ofício das contribuições previdenciárias previstas nas alíneas 'a', 'b' e 'c' do parágrafo único do art. 11 dessa mesma Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a outras entidades e fundos, não produzindo qualquer menção às penalidades administrativas decorrentes do descumprimento de obrigação acessória, assim como não o faz o remetido art. 44 da Lei nº 9.430/96.

**Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991**

*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.*

**Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996**

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

*I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)*

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

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

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

*§1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da*

*Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)*

(...)

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

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

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

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

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

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

Assim, em virtude da total independência e autonomia entre as obrigações tributárias principal e acessória, o preceito inscrito no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela MP nº 449/2008, não projeta qualquer efeito sobre os Autos de Infração lavrados em razão exclusiva de descumprimento de obrigação acessória associada às Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social.

Uma vez que a penalidade pelo descumprimento de obrigação acessória encontra-se prevista em lei, somente o Poder Legislativo dispõe de competência para dela dispor. A legislação complementar, na forma de Instrução Normativa emanada do Poder Executivo, é pai pequeno no terreiro, não podendo dispor autonomamente de forma contrária a diplomas normativos de mais graduada estatura na hierarquia do ordenamento jurídico, *in casu*, a lei formal, e assim extrapolar os limites de sua competência concedendo anistia para exclusão de crédito tributário, em flagrante violação às disposições insculpidas no §6º do art. 150 da CF/88, o qual exige lei em sentido estrito.

Vislumbra-se inaplicável, portanto, a referida IN RFB nº 1.027/2010, por ser flagrantemente ilegal. Como demonstrado, é possível a aplicação da multa isolada em GFIP, mesmo que o sujeito passivo haja promovido, tempestivamente, o exato recolhimento do tributo correspondente, conforme assentado no art. 32-A da Lei nº 8.212/91.

Nesse contexto, afastada por ilegalidade a norma estatuída pela IN RFB nº 1.027/2010, por representar a novel legislação encartada no art. 32-A da Lei nº 8.212/91 um benefício ao contribuinte, verifica-se a incidência do preceito encartado na alínea 'c' do inciso II do art. 106 do CTN, devendo ser observada a retroatividade benigna, sempre que a multa

Processo nº 10830.722029/2013-50  
Acórdão n.º **2401-004.215**

**S2-C4T1**  
Fl. 906

---

decorrente da sistemática de cálculo realizada na forma prevista no art. 32-A da Lei nº 8.212/91 cominar ao Sujeito Passivo uma penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da ocorrência da infração.

Assim, tratando-se o presente caso de hipótese de entrega de GFIP contendo informações incorretas ou com omissão de informações, deverá ser aplicada a penalidade prevista no inciso I do art. 32-A da Lei nº 8.212/91, se e somente se esta se mostrar mais benéfica ao Recorrente.

É como voto.

(assinado digitalmente)  
Arlindo da Costa e Silva- Redator designado