



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

Processo nº	10920.000374/2010-87
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	2803-002.324 – 3ª Turma Especial
Sessão de	14 de maio de 2013
Matéria	CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS - OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS
Recorrente	COMPANHIA FABRIL LEPPER
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/2006 a 31/12/2007

AUTO DE INFRAÇÃO. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. GFIP. OMISSÃO DE FATOS GERADORES. RELATÓRIO DE VÍNCULOS. SUBSÍDIO PARA FUTURA AÇÃO JUDICIAL. PROGRAMA DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. POSSIBILIDADE DE PARTICIPAÇÃO DOS ADMINISTRADORES. INEXISTÊNCIA DE REGRAS CLARAS E OBJETIVAS. INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA. APLICAÇÃO DA MULTA MAIS BENÉFICA.

A apresentação de GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, caracteriza-se como descumprimento da obrigação acessória do artigo 32, inciso IV, da Lei nº. 8.212/91.

Os relatórios de vínculos é parte integrante dos processos de lançamento e se destina a esclarecer a composição societária da empresa no período do débito, a fim de subsidiar futuras ações judiciais. Esse relatório não tem o condão de atribuir responsabilidade pessoal.

A participação nos lucros e resultados da empresa relativa aos administradores enquadra-se nas hipóteses previstas pela Lei nº. 8.212/91 referentes às parcelas não integrantes do salário de contribuição, quando observados os requisitos legais relativos à constituição do Programa de Participação nos Lucros ou Resultados - PLR, previstos na Lei nº. 10.101/2000.

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

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 31/05/2013 por NATANAEL VIEIRA DOS SANTOS, Assinado digitalmente em 31/05/2013 por NATANAEL VIEIRA DOS SANTOS, Assinado digitalmente em 03/06/2013 por HELTON CARLOS PRAIA D'E LIMA

Impresso em 07/06/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do relator, para aplicar a multa do art. 32-A, I, da Lei 8.212/91, caso seja mais benéfica ao contribuinte. Declarou-se impedido/suspeito de votar o(a) Conselheiro(a) Gustavo Vettorato.

(Assinado digitalmente)

Helton Carlos Praia de Liam - Presidente.

(Assinado digitalmente)

Natanael Vieira dos Santos - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Helton Carlos Praia de Lima (Presidente), Amilcar Barca Teixeira Junior, Oséas Coimbra Júnior, Natanael Vieira dos Santos, Gustavo Vettorato e Eduardo de Oliveira.

Relatório

1. Trata-se de recurso voluntário interposto pela COMPANHIA FABRIL LEPPER em face da decisão que julgou improcedente a impugnação apresentada.

2. Conforme consta do Relatório Fiscal (fl. 14), o presente Auto de Infração por descumprimento de obrigação acessória foi lavrado com fundamento na Lei nº 8.212, de 24.07.91, art. 32, inc. IV e § 5º, acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97, combinado com art. 225, IV, § 4º do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06.05.99, em decorrência de ter a empresa apresentado Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP) com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

3. O auditor fiscal, para a autuação, utilizou-se dos seguintes argumentos (fl. 13):

“(...).

4. Por intermédio do já referido TIPF, foi a empresa intimada a apresentar livros e documentos, incluindo-se as atas de assembleias e escrituração contábil e folha de pagamento de todo o período fiscalizado.

5. Examinando a contabilidade apresentada — especificamente o razão da conta de passivo nº 21403.00061 — ‘Gratificação à Diretoria’, em confronto com as ‘Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência’ (GFIP) constantes dos sistemas da RFB (GFIP-WEB) verifica-se que a empresa não declarou tais gratificações em GFIP:

.....
(...).”

4. O acórdão (fl. 54) exarado em primeira instância restou ementado nos termos que passo a transcrever abaixo:

*“PARTICIPAÇÃO NO LUCRO. ADMINISTRADOR.
SOCIEDADE ANÔNIMA.*

A participação dos membros do conselho de administração e da diretoria no lucro de companhia, prevista na Lei nº 6.404/1976, sofre a incidência de contribuições sociais previdenciárias por caracterizar contraprestação aos serviços prestados.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/12/2006 a 31/12/2007

RELATÓRIO DE VÍNCULOS.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 31/05/2013 por NATANAEL VIEIRA DOS SANTOS, Assinado digitalmente em 31/05/2013 por NATANAEL VIEIRA DOS SANTOS, Assinado digitalmente em 03/06/2013 por HELTON CARLOS PRAIA D E LIMA

Impresso em 07/06/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

A mera inclusão do nome de pessoas físicas ligadas à Autuada pessoa jurídica no relatório de vínculos que integra o auto de infração visa apenas fornecer subsídios à Procuradoria da Fazenda Nacional, para que esta, caso seja necessário, pleiteie judicialmente o redirecionamento de eventual execução forçada do crédito tributário.

**ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE.
INCOMPETÊNCIA DAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS
PARA APRECIAÇÃO.**

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade de atos legais regularmente editados.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido”

5. Buscando reverter o lançamento, a contribuinte apresentou recurso voluntário aduzindo em síntese:

- a) argumenta que a autuação atribui de forma indevida a responsabilidade tributária às pessoas físicas constantes do relatório de vínculos;
- b) afirma que a regra vigente na legislação aplicável é de que não há incidência de contribuições previdenciárias na participação nos lucros, tanto no que se refere aos lucros distribuídos aos acionistas da empresa, bem como nos valores pagos aos administradores a título de participação nos lucros, posto que a participação não possui natureza de retribuição pela prestação de trabalho ou equiparada;
- c) aduz que os diretores são empregados, eleitos pelo Conselho de Administração, conforme previsão no estatuto Social, Administradores da recorrente, são pessoas físicas, qualificados como empresários/contribuintes individuais, que recebem remuneração mensal (salário de contribuição), seja em pecúnia (pró-labore) seja em utilidades, destinada tão somente a retribuir o trabalho prestado;
- c) a participação nos lucros não constitui fato gerador da contribuição previdenciária, visto que não está abrangido pelo salário de contribuição.

6. Sem apresentação de contrarrazões, os autos foram enviados para a apreciação e julgamento por este Conselho.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Natanael Vieira dos Santos, Relator.

DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

1. Conheço do recurso voluntário, uma vez que foi tempestivamente apresentado, preenche os requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº. 70.235, de 6 de março de 1972 e passo a analisá-lo.

DA OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA

2. A autuação da contribuinte tem fundamento na Lei nº. 8.212, de 24.07.91, art. 32, inc. IV e § 5º, acrescentado pela Lei nº. 9.528/97, combinado com art. 225, IV, § 4º do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº. 3.048/99, em decorrência de ter a empresa apresentado Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP) com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

3. Em seu recurso, a empresa não trouxe argumentos que pudessem afastar a aplicação da multa em decorrência do descumprimento da obrigação acessória em discussão.

4. Apenas reiterou os mesmos argumentos trazidos no processo da obrigação principal sobre o relatório de vínculos e a participação nos lucros.

5. Cumpre informar que no processo principal (10920.000375/2010-21), também da minha relatoria, foi dado provimento parcial ao recurso apenas para a aplicação da multa mais benéfica.

6. Assim, passo a análise dos argumentos trazidos pela recorrente.

DO RELATÓRIO DE VÍNCULOS

7. A recorrente aduz que a autuação atribui de forma indevida a responsabilidade tributária às pessoas físicas constantes do relatório de vínculos. Portanto, devem ser excluídas da presente autuação, todas as pessoas físicas, diretores e presidentes, em face de não possuírem responsabilidade tributária perante os lançamentos efetuados neste auto.

8. Cumpre esclarecer que o relatório em discussão, anexado aos autos (fl. 05), não tem como escopo incluir os sócios da empresa no polo passivo da obrigação tributária, mas sim listar todas as pessoas físicas e jurídicas representantes legais do sujeito passivo que, eventualmente, poderão ser responsabilizadas na esfera judicial, na hipótese de futura inscrição do débito em dívida ativa, pois o chamamento dos responsáveis só ocorre em fase de execução fiscal.

9. De modo que, a responsabilização dos sócios somente ocorrerá por ordem judicial, nas hipóteses estabelecidas na lei, com respeito ao devido processo legal. O débito foi

lançado somente contra a pessoa jurídica e, neste momento, os sócios não sofreram restrições em seus direitos. Assim, esta discussão é inócuia na esfera administrativa.

10. Além disso, o relatório de vínculos é utilizado como instrumento de informação, a fim de discriminar a composição societária da empresa no período do lançamento ou autuação, relacionando todas as pessoas físicas e jurídicas, representantes legais do sujeito passivo, indicando sua qualificação e período de atuação.

11. Fundamentando o exposto, cita-se o art. 660 da Instrução Normativa SRP nº 03 de 14/07/2005, que determina a inclusão do referido relatório nos processos administrativos fiscais:

“Art. 660. Constituem peças de instrução do processo administrativo fiscal previdenciário, os seguintes relatórios e documentos:

(...).

X – Relação de Co-Responsáveis CORESP, que lista todas as pessoas físicas e jurídicas representantes legais do sujeito passivo, indicando sua qualificação e período de atuação;

XI – Relação de Vínculos, que lista todas as pessoas físicas ou jurídicas de interesse da administração previdenciária em razão de seu vínculo com o sujeito passivo, representantes legais ou não, indicando o tipo de vínculo existente e o período correspondente; (...).”

“Súmula CARF nº 88:

A Relação de Co-Responsáveis - CORESP”, o “Relatório de Representantes Legais – RepLeg” e a “Relação de Vínculos – VÍNCULOS”, anexos a auto de infração previdenciário lavrado unicamente contra pessoa jurídica, não atribuem responsabilidade tributária às pessoas ali indicadas nem comportam discussão no âmbito do contencioso administrativo fiscal federal, tendo finalidade meramente informativa”.

12. Pelo exposto, nesta parte, não assiste razão ao contribuinte.

DA PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS

13. Sobre a participação nos lucros, alega a recorrente que a regra vigente na legislação aplicável é de que não há incidência de contribuições previdenciárias na participação nos lucros, tanto no que se refere aos lucros distribuídos aos acionistas da empresa, bem como nos valores pagos aos administradores a título de participação nos lucros, posto que a participação não possui natureza de retribuição pela prestação de trabalho ou equiparada, não sendo, portanto considerada salário de contribuição.

14. A fiscalização dispôs que a participação de administradores não pode ser confundida com a distribuição de lucros ou dividendos a detentores do capital social e que esta distribuição disciplinada pelos arts. 201 e 202 da Lei nº. 6.404/76 deverá obedecer a legislação para ser considerada como não incidente de contribuição previdenciária.

15. Contudo, tal entendimento não merece prosperar, pois a legislação vigente faz expressa menção da hipótese em que não ocorre incidência sobre as parcelas pagas a título de participação nos lucros ou resultados, conforme se depreende da transcrição abaixo:

“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.”

16. Com a análise do instituto, verifica-se que deve ser dada interpretação de modo a examinar o diploma legislativo específico.

17. Dessa forma, apenas na ausência de diploma legislativo específico é que se poderia afirmar que a participação em resultados relativa aos administradores da empresa seria integrante do salário de contribuição e passível de incidência de contribuição previdenciária.

18. Contudo, a Lei nº. 6.404, Lei das Sociedades por Ações prevê expressamente participação dos administradores nos lucros remanescentes da empresa, conforme se depreende dos artigos 190 e 201 da referida Lei, a seguir transcritos:

Art. 190. As participações estatutárias de empregados, administradores e partes beneficiárias serão determinadas, sucessivamente e nessa ordem, com base nos lucros que remanescerem depois de deduzida a participação anteriormente calculada.

Parágrafo único. Aplica-se ao pagamento das participações dos administradores e das partes beneficiárias o disposto nos parágrafos do artigo 201.

Art. 201. A companhia somente pode pagar dividendos à conta de lucro líquido do exercício, de lucros acumulados e de reserva de lucros; e à conta de reserva de capital, no caso das ações preferenciais de que trata o § 5º do artigo 17.

19. Diante do exposto, ao contrário do que entendeu a fiscalização, pode-se afirmar que a participação nos lucros e resultados da empresa relativa aos diretores não empregados enquadra-se nas hipóteses previstas pela Lei nº. 8.212/91 referentes às parcelas não integrantes do salário de contribuição, sendo indevida, portanto, a incidência de contribuição previdenciária, desde que observados os requisitos legais relativos à constituição do Programa de Participação nos Lucros ou Resultados PLR.

20. Passo a análise da validade da PLR estabelecida pela recorrente.

21. A legislação em vigor sobre o tema determina a existência de requisitos para a PLR, que corresponde à parcela não fixa da remuneração do trabalhador e guarda uma relação direta com o desempenho da empresa, diferentemente dos aumentos reais de salários.

22. A PLR depende de vários indicadores que definirão o valor final a ser pago àqueles que dela participam. Estes indicadores são, entre outros, o comportamento do lucro, a rentabilidade e a evolução do desempenho dos empregados.

23. Observa-se que a Lei nº. 10.101/2000 versa sobre a PLR dos empregados, apresentando os seguintes requisitos:

“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.”

24. Pelo que se depreende dos autos, os pagamentos foram efetuados de acordo com a previsão estatutária, nos seguintes termos (fl. 34 – processo principal):

“ARTIGO 10 – Além dos honorários fixados pela assembleia geral, os diretores perceberão uma participação nos lucros, fixada em assembleia geral, observados os limites legais.

Parágrafo único – a assembleia poderá fixar o valor da participação individual ou coletivamente, delegando, neste caso, ao diretor presidente, a distribuição da verba.”

25. Desse modo, não se vislumbra critério que ofereça qualquer estímulo para a atividade produtiva, que dependa dos resultados eventualmente alcançados ou da atividade desenvolvida, o que contraria os requisitos legalmente dispostos.

26. Portanto, como os dispositivos legais devem ser rigorosamente observados para que o contribuinte não tenha que recolher a contribuição previdenciária quando houver PLR instituído na empresa, não há que se falar, no caso sob análise, em ausência de fato gerador de obrigação principal, pois a PLR da recorrente não obedeceu aos critérios legalmente exigidos, sendo devida a multa aplicada em decorrência do descumprimento da obrigação acessória, pois não restou demonstrada qualquer tipo de retificação da GFIP que pudesse elidir a exigência em questão.

DA MULTA APLICADA

27. No que tange à regra aplicável ao caso em análise, tendo em vista a superveniência de legislação mais benéfica, no que se refere à penalidade por descumprimento de obrigação acessória, passo a análise da matéria.

28. Ocorre que 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."

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

- CÓPIA
- 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.

30. 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*”.

31. 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.

32. 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.

33. 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 N° 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.

34. 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 graduação em razão do decurso do tempo), o sujeito passivo preste as informações à Previdência Social, dados esses que viabilizam a concessão dos benefícios previdenciários.

35. 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 aplica 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.”

36. 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.

37. 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.

38. 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, **conceptualmente 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.¹

Documento assinado digitalmente conforme o seu pagamento.¹

Autenticado digitalmente em 31/05/2013 por NATANAEL VIEIRA DOS SANTOS, Assinado digitalmente em 31/05/2013 por NATANAEL VIEIRA DOS SANTOS, Assinado digitalmente em 03/06/2013 por HELTON CARLOS PRAIA DE LIMA

Impresso em 07/06/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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

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) cinqüenta 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; ”

39. 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.”

40. 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.

41. 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 que a multa contida no auto de infração é inferior à que seria aplicada pelas novas regras, não há como se falar em retroatividade.

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

CONCLUSÃO

43. Por todo exposto, conheço do recurso, para, no mérito, dar-lhe provimento parcial para aplicar a multa do art. 32-A, I, da Lei nº. 8.212/91, caso seja mais benéfica ao contribuinte.

É como voto.

(Assinado digitalmente)

Natanael Vieira dos Santos.