



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

**Processo n°** 10920.722344/2011-14  
**Recurso n°** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão n°** 2402-005.450 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 17 de agosto de 2016  
**Matéria** CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS À SEGURIDADE SOCIAL. PLANOS DE PREVIDÊNCIA PRIVADA. SALÁRIO INDIRETO  
**Recorrentes** TIGRE S.A. TUBOS E CONEXÕES  
 FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/11/2006 a 31/12/2008

CONVÊNIO. CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS AO SESI E AO SENAI. CIRCUNSTÂNCIA IMPEDITIVA DO LANÇAMENTO.

1. Vigente à época dos fatos geradores, a Instrução Normativa MPS/SRP 03/2005 dispunha, no seu art. 139, § 2º, que as contribuições devidas a outras entidades ou fundos poderiam ser recolhidas diretamente à respectiva entidade ou fundo, mediante celebração de convênio.

2. A existência de convênio para arrecadação direta de terceiros impede o lançamento pela SRFB.

LIQUIDEZ E CERTEZA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. EXISTÊNCIA.

Caso se admita que os valores vertidos aos planos de previdência privada complementar têm natureza remuneratória, deve se admitir que as despesas de gestão, administração e taxa de carregamento são realizadas em nome dos beneficiários, compondo, portanto, a base de cálculo das contribuições.

PREVIDÊNCIA PRIVADA COMPLEMENTAR ABERTA. AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO DO FATO GERADOR.

1. Com a edição da LC 109/2001, a pessoa jurídica poderá oferecer o programa de previdência privada complementar aberto a grupos de empregados ou dirigentes pertencentes à determinada categoria, desde que não o faça como instrumento de incentivo ao trabalho.

2. A fiscalização não determinou, de forma adequada, a realização dos fatos geradores das contribuições em referência, pois não comprovou que os valores foram efetivamente pagos como retribuição pelo trabalho prestado.

3. Não demonstrada a ocorrência, no mundo fenomênico, da ocorrência do fato gerador das contribuições lançadas contra a recorrente, deve o

QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO. DOLO. EXISTÊNCIA.

1. As circunstâncias e as peculiaridades do caso concreto permitem concluir que a ação da recorrente foi indubitavelmente (e não presumivelmente) dolosa.
2. A fiscalização comprovou que a contribuinte se descuidou do seu dever de boa-fé.

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES PRINCIPAL E ACESSÓRIA. APLICAÇÃO DE PENALIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Na aferição acerca da aplicabilidade da retroatividade benigna, não basta a verificação da denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre percentuais e limites. É necessário, basicamente, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta. Se as multas por descumprimento de obrigação acessória e principal foram exigidas em procedimentos de ofício, ainda que em separado, incabível a aplicação retroativa do art. 32-A, da Lei no 8.212/91, com a redação dada pela Lei no 11.941/2009, eis que esta última estabeleceu, em seu art. 35-A, penalidade única combinando as duas condutas.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO.

1. Os juros de mora são aplicáveis sobre a multa de ofício, na medida em que ela é integrante do crédito tributário não integralmente pago no vencimento.
2. O tributo e a multa têm datas de vencimentos diferentes.
3. Diferentemente do tributo, que decorre exclusivamente do seu respectivo fato gerador, a multa de ofício decorre do lançamento.
4. O vencimento da multa por lançamento de ofício se dá no prazo de 30 dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

RELATÓRIO DE VÍNCULOS. INEXISTÊNCIA DE IMPUTAÇÃO DE SOLIDARIEDADE. NATUREZA INFORMATIVA. SÚMULA CARF Nº 88.

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.

Recursos de Ofício Negado e Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso de ofício, para negar-lhe provimento; e, quanto ao recurso voluntário, por unanimidade, conhecê-lo, para afastar a preliminar de nulidade; e, no mérito: (a) por unanimidade de votos, em dar-lhe provimento parcial, para cancelar o lançamento quanto aos planos de previdência privada complementar abertos FGB, PGBL-I e PGBL-II; (b) pelo voto de qualidade, negar provimento quanto às demais questões, vencidos os conselheiros João Victor Ribeiro Aldinucci, Amílcar Barca Teixeira Júnior, Theodoro Vicente Agostinho e Bianca Felícia Rothschild, que encaminharam pela limitação da multa de mora a 20%. Não participou da votação do item "a" o Conselheiro Amílcar Barca Teixeira Júnior, posto que atuou em substituição ao Conselheiro Natanael Vieira de Souza, que já havia proferido o seu voto nesta questão em sessão anterior. Quanto à multa qualificada, que foi mantida por unanimidade, votou pelas conclusões o Conselheiro Theodoro Vicente Agostinho. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Túlio Teotônio de Melo Pereira.

(Assinado digitalmente)

Kleber Ferreira de Araújo - Presidente

(Assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci - Relator

(Assinado digitalmente)

Túlio Teotônio de Melo Pereira - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Kleber Ferreira de Araújo, Ronnie Soares Anderson, Amílcar Barca Teixeira Júnior, Tulio Teotonio de Melo Pereira, Theodoro Vicente Agostinho, Mário Pereira de Pinho Filho, Bianca Felicia Rothschild e João Victor Ribeiro Aldinucci.

## Relatório

Inicialmente, adota-se o relatório da decisão recorrida, o qual bem retrata os fatos e os fundamentos do lançamento, da impugnação e dos incidentes ocorridos até então:

*Compõe o presente processo o auto de infração 37.361.871-9 (parte patronal), 37.361.872-7 (terceiros), e 37.361.800-0 (obrigação acessória – código de fundamentação legal 68), lavrados em 21/11/2011 e o último em 10/11/2011, com valores originários (sem multa ou juros), respectivamente, de R\$ 7.672.665,75, R\$ 1.410.888,35 e R\$ 214.820,20.*

*Como motivação do lançamento, consta, no Relatório Fiscal de folhas 2036 a 2093, o seguinte:*

*[...]*

- a) Glosa da isenção da CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA sobre os bônus pagos a dirigentes e empregados da empresa, por intermédio de plano de previdência privada;*
- b) Glosa da isenção da CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA sobre as contribuições a planos de previdência complementar dos funcionários;*

### *3. DAS INFRAÇÕES APURADAS 3.1. BÔNUS A DIRIGENTES E EMPREGADOS – PLANO DE PREVIDÊNCIA PRIVADA*

#### *Dos Planos de Previdência Complementar da Empresa*

*[...] a TIGRE trouxe uma série de informações sobre os planos por ela mantidos junto a BRADESCO VIDA E PREVIDÊNCIA S/A (doravante denominada simplesmente BRADESCO). De forma resumida, podemos dizer que a TIGRE manteve 04 planos com a citada entidade ao longo dos anos de 2006 a 2009, conforme a seguir discriminados:*

- a) PLANO FGB: vigente a partir de 01/10/1993, é destinado a Dirigentes e Empregados com cargos de chefia ou com salário igual ou superior a 12 salários mínimos. O ingresso neste plano foi limitado até 01/01/2006;*
- b) PLANO DA DIRETORIA: vigente a partir de 01/12/1997, é destinado a Dirigentes e Empregados indicados pela empresa;*
- c) PLANO PGBL-I: com vigência a partir de 01/03/2008, este plano substituiu o FGB, que inibiu o ingresso a partir de 01/01/2006. Os novos Dirigentes e Empregados da empresa, contratados a partir de 01/01/2006, com Salário Participação igual ou superior a 10 Unidades de Referência (R\$ 420,00), que integravam o denominado Grupo I, tinham possibilidade de ingresso apenas neste plano, e não mais no FGB;*

*d) PLANO PGBL-II: regido pelo mesmo contrato do PLANO PGBL I (ou seja, com vigência a partir de 01/03/2008), este*

*plano é destinado aos Empregados com Salário Participação inferior a 10 Unidades de Referência, integrando o denominado Grupo II.*

*Vale observar que, diante das informações acima, existiu um espaço de tempo em que não era mais permitido ingresso no FGB, e ainda não existia a possibilidade de ingresso no PGBL-I, criado apenas em março de 2008. Assim, entre 02/01/2006 e 28/02/2008, não houve a possibilidade de ingresso em nenhum tipo de plano de previdência complementar patrocinado pela TIGRE. Esta lacuna foi conformada pela FISCALIZADA em sua resposta ao item 2.4.2 do TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL Nº 09.*

*[...] os planos acima não atenderam os requisitos legais [...] da isenção da CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. [...]*

#### *Do Plano da Diretoria*

*Em relação a este plano, veremos que na verdade as contribuições realizadas pela empresa foram de fato pagamentos de bônus aos seus dirigentes, conselheiros e alguns empregados por ela indicados, não se revestindo de efetivas contribuições a um plano de previdência complementar, sendo apenas uma vestimenta dada pela FISCALIZADA, de forma a elidir a tributação da CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA [...].*

*[...] o plano em tela apresenta as seguintes características:*

- Vigência a partir de 01/12/1997;*
- Destinado a Dirigentes e Empregados indicados pela empresa (INSTITUIDORA);*
- Ou seja, um critério puramente subjetivo;*
- Totalmente suportado pela empresa;*
- Não havia nenhum tipo de contribuição por parte dos dirigentes e empregados indicados;*
- Como o próprio nome do contrato diz, é um plano na modalidade Contribuição Definida;*

*[...]*

*Diferentemente do PLANO FGB, que veremos com mais detalhes no tópico seguinte, o contrato aqui abordado, referente ao PLANO DA DIRETORIA, é extremamente sucinto, omissivo de cláusulas normalmente presentes em um plano coletivo de previdência complementar. Não há, por exemplo, regras limitadoras dos saques antes do prazo de acumulação. Também não aborda regras detalhadas sobre os benefícios de risco, como pensão por morte ou invalidez.*

*A FISCALIZADA [...] explicitou que o saque antecipado era opção do "beneficiário", ficando esta decisão ao seu "livre*

*arbitrio'. Além disso, atestou a inexistência neste plano de benefícios de risco, como pensão por morte ou invalidez.*

*[...] Vale ressaltar que as contribuições realizadas pela empresa eram anuais, sempre no mês de dezembro de cada ano, e foram contabilizadas em conta contábil 21614 PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. Apesar de contabilizados nesta conta, estes valores foram de fato de bônus/gratificação, e não integraram os valores pagos a título do Programa de Participação nos Resultados da empresa (PPR), denominado internamente de PTC PROGRAMA TIGRE DE COMPETITIVIDADE. Ou seja, era algo a mais que o PPR da empresa.*

*[...] Estes bônus eram pagos em dezembro de cada ano, e a forma escolhida pela FISCALIZADA para o pagamento de alguns beneficiários foi o depósito em conta de previdência privada. Veremos que alguns Conselheiros, diferentemente, receberam seus bônus por meio de depósito em conta bancária. A infração detalhada neste tópico trata especificamente destes bônus pagos por meio de previdência privada e/ou depósitos em conta.*

*[...]*

*Em resumo, o pagamento a um plano de previdência privada de fato não ocorreu, uma vez que o referido contrato com a BRADESCO VIDA E PREVIDÊNCIA S/A, como já dito, carece de regras básicas de um verdadeiro plano previdenciário. O que a empresa fez de fato foi chamar de contribuição a um plano de previdência (despesa, a princípio, dedutível na apuração do IRPJ/CSLL e isenta da CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA), algo que na verdade é um pagamento de gratificação e/ou bônus a seus Diretores/Conselheiros, que tem previsão expressa de indedutibilidade na apuração do IRPJ/CSLL, bem como, tendo natureza claramente remuneratória, deve integrar o salário base para efeitos da CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.*

*Ademais, cabe esclarecer que esta FISCALIZAÇÃO pôde atestar que os valores dos bônus, depositados pela empresa nas contas previdenciárias individualizadas ao final de cada ano, eram, em regra, sacados integralmente pelos beneficiários no ano seguinte. Cabe registrar que esta pesquisa demonstrou que alguns poucos sacaram parcialmente, ou até mesmo não sacaram no ano seguinte, mas, assim como os demais que o fizeram, tinham a possibilidade de saque integral, o que já basta para a presente análise. [...]*

*E de se repetir, estes dirigentes e empregados indicados pela empresa para o PLANO DA DIRETORIA, à exceção de 03, também participavam do PLANO FGB, que, como será visto mais adiante, possuía características efetivas de um plano previdenciário. [...]*

*Assim, **ainda que** admitíssemos o PLANO DA DIRETORIA como um verdadeiro plano de previdência complementar, **que não o é**, ainda assim, ele não atenderia a exigência para a isenção da CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA, pois não foi disponibilizado a todos os empregados e dirigentes da empresa.*

*Relembrando, em média, apenas cerca de 30 dirigentes eram indicados, **de forma subjetiva**, e desconhecida por parte desta*



*FISCALIZAÇÃO, para participarem do suposto plano de previdência.*

*Como os valores pagos trataram-se, de fato, de bônus aos dirigentes e empregados, com nítido caráter remuneratório, devem sofrer a incidência da CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.*

[...]

*Ressalta-se que na definição da lei é salário-de-contribuição "... os ganhos habituais sob a forma de utilidades...". E que a própria lei do custeio da previdência social exclui da incidência da contribuição o valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a programa de previdência complementar, aberto ou fechado, desde que disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes.*

*[...] não se trata simplesmente de uma descaracterização do Plano de Previdência Complementar (PLANO DA DIRETORIA), mas de reconhecer a natureza remuneratória dos depósitos efetuados pela FISCALIZADA, nas contas de Previdência Privada de seus dirigentes e funcionários, em decorrência de um programa de remuneração variável pelo alcance de metas individuais.*

*Conforme já fartamente explicado, o resgate efetivo, ou simplesmente a possibilidade de resgate, não é essencial à constituição ou não do presente Crédito Tributário, na medida em que a imputação se faz devido ao caráter remuneratório dos valores depositados nas contas de Previdência Privada dos dirigentes e conselheiros, não sendo relevante, assim, a destinação final dos valores depositados, se mantidos, ou não, em conta de previdência privada. [...]*

### **3.2. CONTRIBUIÇÕES A PLANOS DE PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR**

[...]

*Dos Planos FGB, PGBL-I e PGBL-II*

[...]

*a) PLANO FGB: vigente a partir de 01/10/1993, é destinado a Dirigentes e Empregados com cargos de chefia ou com salário igual ou superior a 12 salários mínimos. O ingresso neste plano foi limitado até 01/01/2006;*

*b) PLANO PGBL-I: com vigência a partir de 01/03/2008, este plano substituiu o FGB, que fechou o ingresso a partir de 01/01/2006. Os novos Dirigentes e Empregados da empresa, contratados a partir de 01/01/2006, com Salário Participação igual ou superior a 10 Unidades de Referência (R\$ 420,00), que*

*integravam o denominado Grupo I, tinham possibilidade de ingresso apenas neste plano, e não mais no FGB;*

*c) PLANO PGBL-II: regido pelo mesmo contrato do PLANO PGBL I (ou seja, com vigência a partir de 01/03/2008), este plano é destinado aos Empregados com Salário Participação inferior a 10 Unidades de Referência, integrando o denominado Grupo II.*

*O que vamos demonstrar neste item é que os planos FGB e PGBL-I não atenderam aos requisitos legais para a [...] isenção da CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.*

*Começemos pelo FGB. [...]*

*A mais importante característica para a questão tributária reside no fato do plano restringir o acesso a uma pequena parcela de empregados da empresa. A relação de participantes nos anos de 2006 a 2008 foi acostada na resposta à citada intimação, e posteriormente foi disponibilizada a relação do ano de 2009. Delas podemos verificar que o número de participantes, nos anos de 2006, 2007, 2008 e 2009, foi 264, 231, 248 e 247, respectivamente. De outro lado, conforme dados extraídos das GFIP da FISCALIZADA, a empresa teve, em média, cerca de 2.600 empregados no período. Ou seja, apenas cerca de 10% eram agraciados com a possibilidade de um plano de previdência complementar.*

*Esta restrição está prevista no contrato do PLANO FGB, conforme art. 3º, que limita o acesso àqueles que possuíam cargos de chefia ou salário igual ou superior a 12 salários mínimos. [...]*

*Outro aspecto relevante do PLANO FGB diz respeito à possibilidade de saque antecipado da parcela depositada pela empresa. [...]. Nele podemos ver que esta possibilidade de saque acontece somente nos casos de desligamento da empresa pelo participante, e que quanto maior o tempo de empresa, maior o percentual de saque da parcela da empresa, chegando a 100%.*

...

*Como já abordado, o PLANO FGB inibiu o acesso após 01/01/2006. Em 01/03/2008, entrou em vigência uma nova possibilidade para os funcionários, um PGBL, dividido em duas versões, uma para o denominado Grupo I, e outra para o Grupo II. Assim, passamos a denominar estes planos de PGBL-I e PGBL-II, respectivamente. [...].*

*Em resumo, o PGBL-I substituiu o FGB, que não mais permitia ingresso desde 2006, ao passo que o PGBL-II era um plano realmente novo, destinado aos funcionários de baixa renda (< 10 salários de referência), que até então não possuíam direito algum em relação à previdência complementar.*

*Numa análise precipitada, com a criação do PGBL-II, parece ter sido solucionado o problema já abordado anteriormente, relativo à necessidade de oferecimento do plano de previdência a todos os dirigentes e empregados da empresa. Mas não é bem*



*assim. Realmente, com a vigência do plano PGBL, junto com o FGB, que já abrigava os funcionários graduados mais antigos, o acesso, ao menos formal, a um plano de previdência complementar estava assegurado a todos os empregados da empresa. Mas, após uma análise mais aprofundada do PGBL-II, verifica-se que há uma grande disparidade em relação ao PGBL-I e ao FGB, denotando que na verdade o PGBL-II é apenas uma formalidade para atender aos requisitos legais de [...] isenção da CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. [...].*

*[...] no PGBL-II a contribuição é apenas da empresa, não havendo nenhuma parcela pecuniária por parte do empregado. E é em relação ao valor das contribuições que surge a primeira e grande disparidade entre os planos. Enquanto nos planos FGB e PGBL-I, que abrigam cerca de 250 empregados, as contribuições da empresa totalizam quase 3 milhões de reais ao ano, o PGBL-II tem uma contribuição mensal por parte da empresa de pouco mais de 14 mil reais, o que totaliza cerca de R\$ 168.000,00 ao ano, sendo que este plano PGBL-II congrega cerca de 2.500 participantes. Ou seja, a TIGRE gastou em média, por empregado, cerca de R\$ 12.000,00 ao ano com o FGB/PGBL-I, que atende os funcionários mais graduados, e R\$ 70,00 ao ano, por participante, com o PGBL-II, dos funcionários de baixa renda.*

...

*Na verdade, a lei, ao exigir que os planos de previdência complementar fossem oferecidos a todos os dirigentes e empregados da empresa, não exigiu que a empresa oferecesse benefícios idênticos a todos os empregados, mas certamente que os benefícios guardassem certa proporcionalidade, isonomia. Esta proporcionalidade está longe de existir nos planos oferecidos pela FISCALIZADA.*

*[...] A criação deste PGBL-II foi apenas uma tentativa de cumprir os requisitos legais, mas de forma alguma conseguiu tapar a lacuna que os planos FGB e PGBL-I deixaram, ao restringir o acesso a somente alguns empregados, bem como de possuírem benefícios muito mais atrativos.*

*[...]*

*Conclui-se que a empresa, mesmo em 2008 e 2009, onde já existia o PGBL-II, não ofereceu, de fato, planos de previdência complementar a todos os seus dirigentes e empregados, acarretando a indedutibilidade das despesas com o FGB e com o PGBL-I.*

*Da mesma forma, por restringir o acesso a efetivos planos de previdência para somente 10% de seus empregados (FGB e PGBL-II), as contribuições da empresa a estes planos deixam de ter a isenção da CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA, ensejando a cobrança de ofício deste tributo.*

### 3.3. DAS CONTRIBUIÇÕES DESTINADAS A OUTRAS ENTIDADES E FUNDOS

[...] foram lavrados também autos de infração das contribuições destinadas a outras entidades, diga-se, SALÁRIO EDUCAÇÃO, SESI, SENAI, INCRA, SEBRAE, conforme demonstrativos acostados a este processo fiscal.

### 3.4. DA MULTA DE OFÍCIO

[...]

Ressalta-se que em relação à CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA, a multa de ofício no percentual duplicado somente passou a vigor na competência 12/2008, conforme art. 35-A da Lei 8.212/91 (com redação dada pela Lei 10941/2009).

...

[...] não há como não deixar de enquadrar a conduta acima descrita nas definições contidas na Lei 4.502/6 [...]. A sonegação, conforme citado artigo, apresenta as seguintes exigências:

- Uma ação ou omissão; e
- Que esta ação ou omissão seja dolosa; e
- Que ela impeça ou retarde o conhecimento pelo Fisco;
- da **ocorrência** do fato gerador; ou
- da **natureza** do fato gerador; ou
- das circunstâncias **materiais** do fato gerador.

Já a fraude caracteriza-se por:

- Uma **ações** ou **omissão**; e
- Que esta ação ou omissão seja **dolosa**; e
- Que ela **impeça** ou **retarde** a ocorrência do fato gerador, de forma a reduzir o montante do tributo devido; ou
- Que ela **exclua** ou modifique as características essenciais do fato gerador, de forma a reduzir o montante do tributo devido.

Incorrendo o contribuinte em uma das duas situações acima, de se aplicar a multa qualificada.

Assim, o contribuinte, ao mascarar os pagamentos de bônus a seus dirigentes e a alguns de seus empregados, tendo utilizado um inexistente plano de previdência complementar, praticou, de forma inequívoca, uma **ação dolosa**, ou seja, intencional e consciente, a qual claramente **retardou o conhecimento dos fatos por parte do Fisco, além das reais circunstâncias materiais do fato gerador. Ademais, houve a modificação de característica essencial do fato gerador, uma vez que os montantes de IRPJ e**

*CSLL devidos foram reduzidos, bem como da CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.*

*A FISCALIZADA não praticou estes atos de forma involuntária, ou incorreu em erro em sua conduta. Restou caracterizada a atitude dolosa. Desta forma, a conduta sob análise amolda-se às hipóteses previstas nos artigos da Lei 4.502/64 acima citados.*

...

*Assim, por tudo o acima exposto, de se aplicar a multa de ofício em seu percentual duplicado, 150%, em relação às infrações descritas anteriormente, relacionadas com o PLANO DA DIRETORIA, descritas no item 3.1 e 3.3 deste Termo, atinentes ao IRPJ/CSLL, CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA e IRRF (Multa Isolada pela falta de retenção), pela simples adequação da conduta praticada ao disposto no art. 44, inciso II da Lei 9.430/96. Para os fatos geradores de 31/01/2007 a 31/12/2009, serve de fundamento o mesmo artigo 44, porém com redação dada pelo art. 14 da Lei 11.488/2007.*

...

### **3.5. DO AUTO DE INFRAÇÃO POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA**

*Verificou-se, por fim, que a empresa elaborou e encaminhou Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informações à Previdência Social GFIP, no período 11/2006 a 11/2008, com dados não correspondentes a todos os fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, o que constitui infração ao disposto no artigo 32, inciso IV, § 5º da Lei 8.212/91 Redação da pela Lei 9.528/1997, e no artigo 284, inciso II do Regulamento da Previdência Social RPS, aprovado pelo Decreto 3.048/99, com redação dada pelo Decreto 4.729/2003. De se lavrar, assim, Auto de Infração por Descumprimento de Obrigação Acessória (AIOACFL68).*

*Para o cálculo do auto de infração por descumprimento de obrigação acessória, foi utilizada a tabela abaixo, que relaciona os valores da multa por competência. Posteriormente, os valores foram comparados para fins de aplicação da retroatividade benigna, detalhado no demonstrativo SAFIS COMPARAÇÃO DE MULTA, acostado a este processo fiscal.*

*O valor mínimo utilizado como limite mensal foi R\$ 1.524,43, e tem por base o § 4º do art. 32 da Lei nº 8.212/91, com redação dada pela Lei 9.528/97, c/c inciso IV do art. 8º da Portaria Interministerial MPS/MF Nº 407, de 14 de Julho de 2011.*

[...]

*A ciência do lançamento se deu em 29/11/2011, conforme folhas 2353, 2354 e 2370.*

*A impugnação foi apresentada às folhas 2389 e seguintes, por procuração em 28/12/2011, nos seguintes termos:*

*Preliminarmente, informa extinção de parte do crédito tributário lançado por pagamento. Alega que os pagamentos sob as rubricas “Bônus Via Prev. Conselho”, “Bônus Via Prev. Empregados” e “Bônus Via Conta Bancária Consel.” não possuíam clareza de regras para os depósitos e benefícios e, por isso, resolveu pelo recolhimento destes valores. Alega que mantém a impugnação da multa qualificada relativa.*

*Alega que mantém convênio de arrecadação direta com Sesi e Senai, o que exclui a competência da auditoria para fiscalizar e exigir a contribuição destinada a essas entidades. [...].*

*Entende que a revogação do Decreto 3.142/1999 pelo Decreto 6.003/2006 não operou retroativamente sobre as competências de fiscalização dos conveniados, ou seja, só alcançaria fatos ocorridos após janeiro de 2007. Também que a Lei 11.457/2007, por seu art. 482, não revogou tais convênios. Cita a impossibilidade de restituição de pagamento de contribuições realizadas em arrecadação direta prevista no art. 2º, §3º da Instrução Normativa RFB 900/2008.*

*Alega também que na apuração dos valores vertidos em depósito para os planos previdenciários, a auditoria desconsiderou que em todos havia previsão para pagamento, em favor de Bradesco Vida e Previdência, de despesas de gestão e administração financeira bem com taxas de carregamento para custeio das despesas administrativas e de gestão financeira. Tais valores, portanto, não podem ser considerados como remuneração de trabalhadores.*

*Como mérito, destaca:*

*De acordo com a Lei Complementar 109/2001, os planos de benefícios das entidades fechadas devem abranger a totalidade de empregados ou associados, sejam comuns ou multiplanos. Já para as entidades abertas, não há necessidade de abranger a totalidade de empregados, por ausência de disposição legal nesse sentido, quer individuais ou coletivos.*

*Com base no art. 693, §1º dessa mesma lei, informa que a não incidência de contribuições não está condicionada à extensão da previdência a todos os trabalhadores nem à regulamentação da lei.*

*Em relação aos planos FGB, PGBL-I e PGBL-II, aduz que estão de acordo com a Lei Complementar 109/2001, na qualidade de coletivo e mantido por entidade aberta de previdência complementar e não constitui veículo para mascarar pagamento de salários mas tem por finalidade buscar a preservação da condição financeira do segurado para casos de desligamento da empresa, aposentadoria ou morte.*

*[...]*

*Em relação ao fato da Impugnante estabelecer critérios de elegibilidade para a adesão dos empregados aos planos de previdência por ela contratados [...], o que implicou na ausência de extensão do benefício a todos os empregados, esclareça-se*

*que tal expediente, além de não ser vedado pela legislação, se justifica em virtude da finalidade dos próprios planos.*

*Ora, se a finalidade dos planos de previdência contratados pela Impugnante é a de garantir, mediante complementação, a renda vinculada ao Regime Geral da Previdência Social, a condição financeira que o segurado detinha no momento anterior ao afastamento do trabalho, à sua aposentadoria, à sua invalidez ou morte, não faz sentido que tais planos albergassem, obrigatoriamente, aqueles trabalhadores cuja condição de vida será satisfeita pelos benefícios concedidos pelo Regime Geral da Previdência Social.*

*Ressalte-se que os Planos PGBL eram extensíveis a todos os empregados e dirigentes da empresa, havendo distinção tão somente em relação ao valor do benefício almejado [...].*

*[...] mesmo que os Planos Coletivos de Entidade Aberta de Previdência Privada contratados pela Impugnante não fossem extensíveis a todos os seus empregados **em absolutamente nada interferiria na natureza ou na finalidade dos depósitos a eles relacionados.***

*Entende que o disposto no art. 28, §9º, “p” da Lei 8.212/1991 foi revogado tacitamente pelo disposto no art. 69, §1º da Lei Complementar 109/2001. [...].*

*Alega que há diversas diferenças entre os planos de previdência complementar e do Regime Geral da Previdência Social (RGPS) [...]. Cita, por exemplo, a filiação obrigatória, limites mínimos e máximos definidos legalmente e compulsoriedade.*

*Quanto aos resgates, aduz que não são vedados pela Lei Complementar 109/2001, estão de acordo com os critérios para sua realização (Resolução CNSP 139/2005) e que “a realização dos depósitos, em si, não foi contestada pelo Sr. Agente Fiscal”. Portanto, tais depósitos não se compatibilizam com o previsto no art. 22, I e III e art. 28, ambos da Lei 8.212/1991.*

*No que diz respeito à multa qualificada aplicada, informa que não houve qualquer má-fé tendo disponibilizado documentação e esclarecimentos a partir dos quais a auditoria fez todo seu trabalho. Assim, considera descabida a exigência da multa no patamar lançado. Alega que não se pode presumir intuito doloso para justificar a multa, mas faz-se necessário a existência de provas diretas [...].*

*Ainda, no que toca às aplicações da multa, entende que a multa de 24% prevista no art. 35 da Lei 8.212/1991 é mais benéfica que a de 75% trazida pela Lei 11.941/2009, e deve ser a aplicada nos termos do art. 106, II, “c” do Código Tributário Nacional (CTN). Crê que a metodologia aplicada para a apuração da multa mais benéfica pela auditoria não é a correta (comparação das multas antes e após a vigência da nova lei, em conjunto). Entende que também não haveria fundamento na aplicação da multa moratória por conta de sua revogação, por*



*nova redação, dada ao art. 35 da Lei 8.212/1991 pela Medida Provisória 449/2008. Portanto, não poderia ser superior a 20%.*

*Alega que não se pode admitir a aplicação de juros incidindo sobre a multa aplicada [...].*

*Entende que não há autorização legal, conforme artigos 134 e 135 do CTN, para a inclusão dos diretores no pólo passivo, conforme consta no Relatório de Vínculos. Não há qualquer razão para imputação de responsabilização solidária.*

*[...]*

*Em razão dos pagamentos efetuados, a Delegacia em Joinville juntou despacho de folhas 2574 e 2575 com as seguintes explicações:*

*[...]*

*3. No Auto de Infração – AI DEBCAD nº 37.361.8719 foram lançados débitos utilizando-se os seguintes levantamentos: A – BÔNUS VIA PREV EMPREGADOS (competências 12/2006 a 12/2007), A2 – BÔNUS VIA PREV EMPREGADOS (competência 12/2008), B – BÔNUS VIA PREV CONSELHO (competências 12/2006 a 12/2007), B2 BÔNUS VIA PREV CONSELHO (competência 12/2008), C – BÔNUS VIA CONTA BANCARIA CONSEL (competências 04/2007 a 03/2008), D – PLANOS FGB E PGBLI EMPREGADOS (competências 12/2006 a 03/2008), D1 – PLANOS FGB E PGBLI EMPREGADOS (competências 11/2006 a 11/2008), D2 – PLANOS FGB E PGBLI EMPREGADOS (competência 12/2008), E – PLANOS FBG E PGBL CONSELHO (competências 12/2006 a 03/2008), E1 – PLANOS FBG E PGBL CONSELHO (competências 11/2006 a 11/2008) e E2 – PLANOS FBG E PGBL CONSELHO (competência 12/2008).*

*4. Os débitos lançados nos levantamentos A, B, e C foram recolhidos integralmente, com redução de 50% (cinquenta por cento) da multa, entretanto, os débitos lançados nos levantamentos A2 e B2 cuja multa aplicada foi de 150% (cento e cinquenta por cento), foram recolhidos com multa de apenas 37,5% (trinta e sete e meio por cento) enquanto o correto seria de 75% (setenta e cinco por cento).*

*5. A diferença da multa dos levantamentos A2 e B2, bem como os débitos lançados nos levantamentos D, D1, D2, E, E1 e E2 foram impugnados.*

*6. No Auto de Infração – AI DEBCAD nº 37.361.8727 foram lançados débitos utilizando-se os seguintes levantamentos: A – BÔNUS VIA PREV EMPREGADOS (competências 12/2006 a 12/2007), A2 – BÔNUS VIA PREV EMPREGADOS (competência 12/2008), D – PLANOS FGB E PGBLI EMPREGADOS (competências 12/2006 a 03/2008), D1 – PLANOS FGB E PGBLI EMPREGADOS (competências 11/2006 a 11/2008) e D2 – PLANOS FGB E PGBLI EMPREGADOS (competência 12/2008).*



7. Os débitos lançados no levantamento A foram recolhidos com redução de 50% (cinquenta por cento) da multa, sem a inclusão dos débitos lançados em favor do SESI e do SENAI, e os débitos lançados no levantamento A2, cuja multa aplicada foi de 150% (cento e cinquenta por cento), foram recolhidos sem a inclusão dos débitos lançados em favor do SESI e do SENAI e com multa de apenas 37,5% (trinta e sete e meio por cento) enquanto o correto seria de 75% (setenta e cinco por cento).

8. A diferença da multa do levantamento A2, os débitos lançados em favor do SESI e do SENAI, bem como os débitos lançados nos levantamentos D, D1, D2 foram impugnados.

9. Os recolhimentos efetuados através das Guias da Previdência Social – GPS de fls. 2477 a 2487 foram todos confirmados através do SISTEMA DE ARRECADAÇÃO – DATAPREV, mas ainda não foram apropriados aos respectivos Autos de Infrações AI DEBCAD n.ºs 37.361.8719 e 37.361.8727.

À folha 2577, diligência foi solicitada para esclarecer sobre a existência de convênios para arrecadação direta entre o sujeito passivo e as entidades Sesi e Senai, bem como sobre a apropriação das GPS pagas.

[...]

Esta Fiscalização identificou os seguintes convênios e respectivos aditivos, cujas cópias foram trazidas pela empresa em sua peça impugnatória:

[...]

Diante das informações anteriormente relatadas, verifica-se que os convênios apresentados eram válidos à época dos fatos geradores, e abarcavam todos os empregados da empresa em cujos salários-contribuição o lançamento tributário se baseou. Em relação à falta de comprovantes de recolhimentos das contribuições, verifica-se que o problema maior reside nos anos de 2006 e 2007, tendo a empresa demonstrado a relação direta com o SESI e com o SENAI nos anos seguintes, 2008 e 2009, o que minimiza a ausência dos comprovantes nos anos antecedentes, frente às cópias dos convênios/aditivos apresentados.

Ciência da diligência foi dada em 25/3/2014 (folha 2628).

Em 3/4/2014 (folha 2629), o impugnante junta manifestação de folhas 2630 e seguintes, por procuração, aduzindo, em síntese:

- Que a auditoria entendeu que o lançamento está relacionado apenas com estabelecimentos cujas regionais do Sesi e Senai apresentavam convênios com a impugnante no período autuado.

- Que os lançamentos referentes ao Sesi e Senai no período autuado, presentes na autuação 37.361.8727 devem ser excluídos ou haveria cobrança em duplicidade.

- *O máximo que poderia ser feito, nos termos do art. 615 da Instrução Normativa SRP 3/2005 seria uma representação administrativa.*
- *Que a revogação do Decreto 3.142/1999 pelo Decreto 6.003/20106 não poderia ter efeitos retroativos, alcançando fatos apenas após janeiro de 2007. Observa também que a Lei 11.457/2007 não revogou os convênios até então firmados entre Fisco e contribuintes.*
- *Alega que a Instrução Normativa RFB 900/2008, tratando de restituição, prevê a arrecadação direta realizada mediante convênio.*

Em sessão realizada em maio de 2014, a DRJ julgou a impugnação procedente em parte, conforme decisão assim ementada:

*TERCEIROS. CONVENIO. BASE DE CÁLCULO. PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR PRIVADA. MULTA MAIS BENÉFICA. JUROS.*

*A existência de convênio para arrecadação direta de terceiros impede esse lançamento.*

*A parcela paga ou creditada em desacordo com a legislação pertinente integra a base de cálculo pela sua totalidade.*

*O valor da contribuição à previdência privada complementar, aberta ou fechada, não integra a base de cálculo da contribuição social previdenciária se é extensível a todos os empregados e dirigentes.*

*A multa mais benéfica, tendo em vista as legislações que as determinam, é apurada definitivamente por ocasião do pagamento ou do parcelamento.*

*São devidos juros sobre a multa lançada.*

*Impugnação Procedente em Parte*

*Crédito Tributário Mantido em Parte*

Logo, foi afastado o lançamento apenas no que diz respeito aos convênios de arrecadação direta celebrados com o Sesi e o Senai, mantendo-se incólumes os demais lançamentos, pelas mesmas razões expostas no relatório fiscal.

No ato, a DRJ recorreu de ofício a este Conselho.

A recorrente foi intimada da decisão em 21 de maio de 2014 (fl. 2685) e interpôs recurso voluntário em 17 de junho de 2014, reproduzindo, basicamente, as mesmas teses constantes da impugnação.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci - Relator

### 1 Conhecimento

O recurso de ofício deve ser conhecido, visto que a decisão recorrida exonerou o sujeito passivo de crédito tributário superior a R\$1.000.000,00.

Nesse sentido, eis o teor do art. 1º da Portaria MF nº 03/2008:

*Art. 1º. O Presidente de Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais).*

Por sua vez, o recurso voluntário é tempestivo e estão presentes os demais requisitos de admissibilidade, devendo, igualmente, ser conhecido.

### 2 Recurso de ofício

A decisão recorrida julgou parcialmente procedente a impugnação, ao argumento de que "a existência de convênio para arrecadação direta de terceiros impede esse lançamento" (vide ementa, fl. 2653).

Nesse sentido, a DRJ excluiu da autuação os valores referentes ao SESI e ao SENAI, conforme demonstrativo de fl. 2671.

Vigente à época dos fatos geradores, a Instrução Normativa MPS/SRP 03/2005<sup>1</sup> dispunha, no seu art. 139, § 2º, que as contribuições devidas a outras entidades ou fundos poderiam ser recolhidas diretamente à respectiva entidade ou fundo, mediante celebração de convênio. Veja-se:

*Art. 139 [...].*

*§ 2º As contribuições devidas a outras entidades ou fundos podem ser recolhidas diretamente à respectiva entidade ou fundo, mediante celebração de convênio, desde que haja previsão legal. (Nova redação dada pela IN MPS SRP nº 20, de 11/01/2007)*

*Redação original:*

~~*§ 2º As contribuições devidas a outras entidades ou fundos podem ser recolhidas diretamente à respectiva entidade e fundo, mediante celebração de convênio.*~~

Em caso de infração, o art. 615 previa Representação Administrativa como instrumento hábil para comunicar a outro órgão da Administração Pública ou entidade a sua ocorrência. Veja-se:

*Art. 615. Representação Administrativa - RA é o instrumento utilizado, no âmbito da SRP, para comunicar a outro órgão da Administração Pública ou entidade, a ocorrência, em tese, de infração ou irregularidade de situação sujeita ao controle e fiscalização do órgão ou entidade a qual será dirigida.*

E como bem frisado pela decisão *a quo*, tanto o Regimento do SENAI (Decreto 494/1962), quanto o Regulamento do SESI (Decreto 57.375/1965), em seus arts. 50<sup>2</sup> e 49, § 2<sup>o</sup><sup>3</sup>, respectivamente, prevêm a possibilidade de arrecadação direta das contribuições.

Por sua vez, a Lei 11.457/2007, que, dentre outras providências, deu nova denominação à Secretaria da Receita Federal, para Secretaria da Receita Federal do Brasil, ampliando as competências a ela atribuídas, expressamente manteve, em seu art. 48, a vigência dos convênios celebrados, enquanto não modificados. Veja-se:

*Art. 48. Fica mantida, enquanto não modificados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, a vigência dos convênios celebrados e dos atos normativos e administrativos editados:*

No caso concreto, no "*RELATÓRIO DE DILIGÊNCIA FISCAL*" de fls. 2582/2586), o próprio auditor confirmou a existência dos convênios, fazendo-o nos seguintes termos:

*Diante das informações anteriormente relatadas, verifica-se que os convênios apresentados eram válidos à época dos fatos geradores, e abarcavam todos os empregados da empresa em cujos salários-contribuição o lançamento tributário se baseou.*

Sendo assim, deve ser mantida a decisão neste ponto, negando-se provimento ao recurso de ofício.

### **3 Da incerteza e iliquidez do crédito tributário**

No entender da recorrente, o crédito tributário seria incerto e ilíquido, pois o seu cálculo foi feito "*sem que houvesse o desconto dos pagamentos [...] de despesas de gestão e administração financeira e de taxa de carregamento, destinadas ao custeio de despesas administrativas e de gestão financeira dos Planos*".

Isso implicaria, de acordo com a tese da contribuinte, a anulação das autuações fiscais.

Entretanto, não tem razão a recorrente.

<sup>2</sup> Art. 50. Visando ao atendimento de situações especiais, determinadas empresas poderão recolher as suas contribuições diretamente aos cofres do SENAI.

<sup>3</sup> Art. 49. [...].

§ 2º Em face de circunstâncias especiais, as empresas que nela se encontrarem poderão recolher as suas contribuições diretamente ao SESI, mediante autorização do Departamento Nacional, comunicada ao órgão providenciário competente.

Caso se entenda que os valores vertidos aos planos de previdência privada complementar tenham natureza remuneratória, deve se entender, por consequência, que o custeio dessas despesas (gestão, administração e taxa de carregamento) é feito em nome dos próprios beneficiários, compondo, portanto, a base de cálculo das contribuições.

Logo, não há que se falar em incerteza e iliquidez.

#### 4 Dos planos de previdência privada complementar

Inicialmente, vale rememorar que o controvertido dos autos diz respeito a quatro planos de previdência privada complementar, mantidos junto ao BRADESCO VIDA E PREVIDÊNCIA S/A:

- 1) Plano FGB;
- 2) Plano da Diretoria;
- 3) Plano PGBL-I;
- 4) Plano PGBL-II.

À exceção do Plano da Diretoria, a recorrente afirma que os seus programas de previdência privada foram instituídos dentro dos limites da LC 109/2001, na qualidade de coletivo e mantido por entidade aberta. E por se tratar de previdência complementar do tipo aberta, ainda afirma que não deveria ser obrigatoriamente concedida a todos os seus empregados.

A exceção se aplicaria aos pagamentos autuados sob as rubricas “Bônus Via Prev. Conselho”, “Bônus Via Prev. Empregados” e “Bônus Via Conta Bancária Consel.”, relativas ao Plano da Diretoria, as quais foram objeto de recolhimento, mantendo-se a insurgência apenas no tocante à qualificação da multa de ofício.

Passa-se a analisar, portanto, se o plano de previdência complementar do tipo aberto deve ou não ser obrigatoriamente disponível à totalidade dos empregados.

Segundo a Constituição Federal (CF), *"a seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social"* (art. 194 da CF).

No tocante à previdência, há o regime geral, de caráter contributivo e de filiação obrigatória, assim como o regime de previdência privada, de caráter complementar e organizado de forma autônoma, sendo, ainda, facultativo (arts. 201 e 202). A par dessas duas modalidades, há também o regime próprio dos servidores titulares de cargos efetivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios (art. 40).

No que interessa ao presente caso, a Lei Maior determina que as contribuições do empregador, os benefícios e as condições contratuais previstas nos estatutos, regulamentos e planos de benefícios das entidades de previdência privada não integram o contrato de trabalho dos participantes, assim como, à exceção dos benefícios concedidos, não integram a sua remuneração, nos termos da lei (§ 2º do art. 202 da CF).

Trata-se, pois, de imunidade tributária, vez que é uma norma de não tributação prevista na Constituição Federal.

Ao estabelecer que tal verba está desvinculada da remuneração, a Lei Maior criou norma negativa de competência, impedindo o próprio exercício de atividade legislativa para criar imposição fiscal a ela atinente.

A LC 109/2001, que dispõe sobre o regime de previdência complementar, singrando o mesmo texto constitucional, igualmente estabeleceu a desvinculação das contribuições do empregador da remuneração, *ex vi* do seu art. 68. Veja-se:

*Art. 68. As contribuições do empregador, os benefícios e as condições contratuais previstos nos estatutos, regulamentos e planos de benefícios das entidades de previdência complementar não integram o contrato de trabalho dos participantes, assim como, à exceção dos benefícios concedidos, não integram a remuneração dos participantes.* (destacou-se)

Ocorre que a Lei 8.212/1991 determina que não integram o salário-de-contribuição "o valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a programa de previdência complementar, aberto ou fechado, **desde que disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes**, observados, no que couber, os arts. 9º e 468 da CLT" (alínea p do § 9º do art. 28). Veja-se:

*Art. 28. [...]*

*§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)*

*p) o valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a programa de previdência complementar, aberto ou fechado, desde que disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes, observados, no que couber, os arts. 9º e 468 da CLT; (Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)*

(destacou-se)

De acordo com a Lei 8.212, deverá ser observado, no que couber, o art. 9º da CLT, segundo o qual "serão nulos de pleno direito os atos praticados com o objetivo de desvirtuar, impedir ou fraudar a aplicação dos preceitos contidos na presente Consolidação".

Veja-se que a Lei 8.212/1991 determina que o programa de previdência complementar, aberto ou fechado, deve ser disponibilizado à totalidade dos empregados e dirigentes da pessoa jurídica.

Por sua vez, a LC 109/2001 não prevê que os programas de entidades abertas devam ser necessariamente extensíveis a todos, fazendo-o apenas no tocante aos programas das entidades fechadas, *ex vi* do seu art. 16<sup>4</sup>.

Surge, assim, uma aparente antinomia, a qual deve ser solucionada pelo aplicador da lei tributária.

<sup>4</sup> Art. 16. Os planos de benefícios devem ser, obrigatoriamente, oferecidos a todos os empregados dos patrocinadores ou associados dos instituidores. OR RIBEIRO ALDINUCCI, Assinado digitalmente em 02/09/2016 por JOAO VICTOR RIBEIRO ALDINUCCI, Assinado digitalmente em 03/09/2016 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 05/09/2016 por TULIO TEOTONIO DE MELO PEREIRA  
Impresso em 06/09/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA



No âmbito deste Colegiado, essa questão foi debatida e decidida em sessão de julgamento realizada no dia 27 de janeiro de 2016, PAF nº 35601.000216/200765, acórdão nº 2402004.872.

Assim sendo, passa-se a transcrever o brilhante voto do ilustre Conselheiro Relator, Dr. Ronaldo de Lima Macedo, que passa a integrar a fundamentação deste voto:

*No que tange aos valores pagos a título de previdência complementar privada no regime aberto, entende-se que eles não estão sujeitos à incidência da contribuição previdenciária, desde que não sejam caracterizados como instrumento de incentivo ao trabalho (prêmio ou gratificação), entendimento delineado no Acórdão nº 2402-003.661 (processo 10783.723424/2011-09), seguem as razões fáticas e jurídicas:*

*“[...] Previdência Complementar Privada em Regime Aberto*

*O benefício tem previsão constitucional no artigo 202, com a redação trazida pela Emenda Constitucional nº 20, de 15/12/98; portanto, trata-se de imunidade de contribuição previdenciária:*

*Art. 202. O regime de previdência privada, de caráter complementar e organizado de forma autônoma em relação ao regime geral de previdência social, será facultativo, baseado na constituição de reservas que garantam o benefício contratado, e regulado por lei complementar.*

...

*§ 2º As contribuições do empregador, os benefícios e as condições contratuais previstas nos estatutos, regulamentos e planos de benefícios das entidades de previdência privada não integram o contrato de trabalho dos participantes, assim como, à exceção dos benefícios concedidos, não integram a remuneração dos participantes, nos termos da lei. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998).*

...

*Em destaque nas transcrições acima, tem-se que, atendidos os requisitos da lei, as contribuições vertidas pelo empregador não integram a remuneração e, conseqüentemente, sobre as quais não incidem contribuições previdenciárias. De fato, outra não poderia ser a interpretação. Isto porque somente se pode falar em Previdência Complementar quando suas características estão presentes. Aliás, qualquer que seja o benefício oferecido, são justamente as características que evidenciam sua natureza. E não é diferente com a Previdência Complementar Privada. Para que assim seja considerada e daí não incidirem contribuições previdenciárias devem estar presentes as características exigidas pela Lei Complementar nº 109, de 29/05/2001 que regulou o artigo 202 da Constituição Federal e revogou a Lei nº 6.435, de 15/07/1977.*

*Quanto ao artigo 28, §9º, alínea p, parte final, da Lei nº 8.212, de 24/07/91, incluído pela Lei nº 9.528, de 10/12/1997, portanto*

*anterior mesmo à EC nº 20/98, não tenho dúvida que se houver incompatibilidade com os artigos 68 e 69, §1º da Lei Complementar nº 109, de 29/05/2001, que passaram a regular o artigo 202, §2º da Constituição Federal, restará derogado, pois além desta última veicular norma tributária especial é posterior àquela:*

*Art. 28 (...)*

*§9º (...)*

*p) o valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a programa de previdência complementar, aberto ou fechado, desde que disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes, observados, no que couber, os arts. 9º e 468 da CLT; (Incluído pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)*

*Art. 68. As contribuições do empregador, os benefícios e as condições contratuais previstos nos estatutos, regulamentos e planos de benefícios das entidades de previdência complementar não integram o contrato de trabalho dos participantes, assim como, à exceção dos benefícios concedidos, não integram a remuneração dos participantes.*

*Art. 69. As contribuições vertidas para as entidades de previdência complementar, destinadas ao custeio dos planos de benefícios de natureza previdenciária, são dedutíveis para fins de incidência de imposto sobre a renda, nos limites e nas condições fixadas em lei.*

*§ 1º Sobre as contribuições de que trata o caput não incidem tributação e contribuições de qualquer natureza. (g.n)*

*Apenas como esclarecimento, meu entendimento sobre a expressão: “desde que disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes” já havia sido manifestado no Acórdão nº 205-00.176, de 11/12/2007 quando se apreciou a incidência ou não sobre o benefício Plano Educacional. Naquele caso, não havia disposição legal posterior de natureza tributária silente quanto ao requisito, como neste caso; a CLT, regulando relações de trabalho, é que deixava de considerar como salário o benefício, persistindo com isso a parte final do artigo 28, § 9º, alínea “t” da Lei nº 8.212, de 24/07/1991:*

*Quanto às exigências para o gozo da isenção de que o benefício não substitua parcelas salariais e seja extensivo à totalidade dos segurados empregados e dirigentes, parte final do dispositivo, entendo que não houve revogação. Isto porque é razoável que a legislação tributária procurasse evitar práticas elisivas, como a pretenciosa redução da base de cálculo por meio da substituição pelo benefício ou mesmo sua disponibilização vinculada à produtividade do empregado, do que o caracterizaria como uma gratificação.*

*E não se diga que a falta de previsão dessas exigências na lei posterior tenha sido intencional para a revogação de todo o dispositivo legal da Lei nº 8.212/91. Interessa ao Direito do Trabalho a definição de salário e não as regras periféricas voltadas aos efeitos tributários. As exigências da legislação*

*tributária na parte final do artigo 28, §9º, alínea “t” da Lei nº 8.212/91, ao contrário da parte inicial, não integram a caracterização de alguma utilidade como salário ou não, apenas estabelecem o necessário para gozo da isenção.*

*Retomando ao exame da LC nº 109/2001, selecionamos as principais disposições para este estudo:*

*Lei Complementar nº 109, de 29 de Maio de 2001*

*Art. 1º O regime de previdência privada, de caráter complementar e organizado de forma autônoma em relação ao regime geral de previdência social, é facultativo, baseado na constituição de reservas que garantam o benefício, nos termos do caput do art. 202 da Constituição Federal, observado o disposto nesta Lei Complementar.*

*Art. 4º As entidades de previdência complementar são classificadas em fechadas e abertas, conforme definido nesta Lei Complementar.*

#### *Seção II*

*Dos Planos de Benefícios de Entidades Fechadas*

...

*Art. 16. Os planos de benefícios devem ser, obrigatoriamente, oferecidos a todos os empregados dos patrocinadores ou associados dos instituidores.*

*§ 1º Para os efeitos desta Lei Complementar, são equiparáveis aos empregados e associados a que se refere o caput os gerentes, diretores, conselheiros ocupantes de cargo eletivo e outros dirigentes de patrocinadores e instituidores.*

...

#### *Seção III*

*Dos Planos de Benefícios de Entidades Abertas*

*Art. 26. Os planos de benefícios instituídos por entidades abertas poderão ser:*

*I - individuais, quando acessíveis a quaisquer pessoas físicas; ou*

*II - coletivos, quando tenham por objetivo garantir benefícios previdenciários a pessoas físicas vinculadas, direta ou indiretamente, a uma pessoa jurídica contratante.*

*§ 1º O plano coletivo poderá ser contratado por uma ou várias pessoas jurídicas.*

*§ 2º O vínculo indireto de que trata o inciso II deste artigo refere-se aos casos em que uma entidade representativa de grupos de pessoas físicas contrata plano previdenciário coletivo para suas filiadas.*

§ 3º Os grupos de pessoas de que trata o parágrafo anterior poderão ser constituídos por uma ou mais categorias específicas de empregados de um mesmo empregador, podendo abranger empresas coligadas, controladas ou subsidiárias, e por membros de associações legalmente constituídas, de caráter profissional ou classista, e seus cônjuges ou companheiros e dependentes econômicos.

§ 4º Para efeito do disposto no parágrafo anterior, são equiparáveis aos empregados e associados os diretores, conselheiros ocupantes de cargos eletivos e outros dirigentes ou gerentes da pessoa jurídica contratante.

...

#### CAPÍTULO VIII DISPOSIÇÕES GERAIS

Art. 68. As contribuições do empregador, os benefícios e as condições contratuais previstos nos estatutos, regulamentos e planos de benefícios das entidades de previdência complementar não integram o contrato de trabalho dos participantes, assim como, à exceção dos benefícios concedidos, não integram a remuneração dos participantes.

...

Art. 69. As contribuições vertidas para as entidades de previdência complementar, destinadas ao custeio dos planos de benefícios de natureza previdenciária, são dedutíveis para fins de incidência de imposto sobre a renda, nos limites e nas condições fixadas em lei.

§ 1º Sobre as contribuições de que trata o caput não incidem tributação e contribuições de qualquer natureza.

§ 2º Sobre a portabilidade de recursos de reservas técnicas, fundos e provisões entre planos de benefícios de entidades de previdência complementar, titulados pelo mesmo participante, não incidem tributação e contribuições de qualquer natureza.

Apenas para que não fiquem espaços vazios na linha de desenvolvimento deste trabalho, lembra-se que os dispositivos legais não são interpretados em fragmentos, mas dentro de um conjunto que lhe dê unidade e sentido. As disposições gerais nos artigos 68 e 69 são apenas partes do estatuto da previdência complementar, veiculado pela LC nº 109/2001.

Inicialmente, dispõe a lei que os programas podem ser abertos ou fechados, de acordo com a natureza da entidade de previdência complementar. Após, trata de cada um nas seções que se seguem: na Seção II os programas em regime fechado e na Seção III, regime aberto. Para o primeiro, através de seu artigo 16, é exigido, obrigatoriamente, que o benefício seja oferecido à totalidade dos empregados, tal como no artigo 28, § 9º, "p" da Lei nº 8.212, de 24/07/1991:

Art. 28 (...)

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

...

*p) o valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a programa de previdência complementar, aberto ou fechado, desde que disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes, observados, no que couber, os arts. 9º e 468 da CLT; (Incluído pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).*

*Portanto, um suposto programa de previdência complementar em regime fechado não oferecido à totalidade dos empregados não pode ser considerado como tal e as contribuições vertidas devem ser tributadas normalmente, eis que carecem de característica essencial. As entidades fechadas são instituídas para o conjunto de empregados da patrocinadora e não para grupos de categorias específicas de empregados de um mesmo empregador, faculdade somente possível quando a opção é pelo regime aberto, conforme artigo 26, §3º da lei.*

*Vê-se que para o regime fechado, considerando a unidade da lei, não há incompatibilidade com a Lei nº 8.212/1991, apenas que nesta as regras de incidência e abrangência estão em um mesmo dispositivo legal.*

*Agora, como já sinalizado acima, para o regime aberto a lei faculta que, direta ou indiretamente através da entidade, a empresa contrate em benefício de grupos específicos de categorias de empregados plano de previdência complementar, artigo 26, §2º e 3º da lei. Então, neste caso não incidem contribuições previdenciárias ainda que o benefício não seja oferecido à totalidade dos empregados.*

*Mas, sem precipitações, a interpretação será mais segura quando considerado o todo da lei. No caso dos programas em regime aberto, embora não seja necessário estendê-lo à totalidade dos empregados e dirigentes, os grupos selecionados são de categorias de empregados, sem discriminações dentro de um mesmo grupo. A escolha recai sobre determinada categoria não como incentivo à produtividade ou outras finalidades relacionadas ao trabalho, mas em razão de necessidades específicas.*

*Em síntese, temos que para a não incidência de contribuições previdenciárias:*

*a) até o advento da LC nº 109/2001, em quaisquer casos, a empresa tinha que oferecer o benefício à totalidade dos segurados empregados e dirigentes;*

*b) a partir da LC nº 109/2001, somente no regime fechado, a empresa deverá oferecer o benefício à totalidade dos segurados empregados, diretores, conselheiros ocupantes de cargo eletivo e outros dirigentes de patrocinadores e instituidores. **Caso adotado o regime aberto, poderá oferecer o benefício a grupos de empregados ou dirigentes pertencentes a determinada categoria, mas não como instrumento de incentivo ao trabalho,***



**eis que flagrantemente o caracterizaria como um prêmio e, portanto, gratificação.**

No presente caso sob exame, os fatos geradores ocorreram posteriormente à LC nº 109/2001. Tratando-se da modalidade de previdência complementar em regime aberto, de acordo com a tese aqui desenvolvida, não haveria necessidade de disponibilização dos planos de previdência complementar à totalidade dos dirigentes e empregados, desde que a restrição ao benefício seja de forma genérica e impessoal, que é o caso; portanto, os valores lançados são insubsistentes.

Portanto, entendo que assiste razão ao recorrente. [...]” (Voto nº 2402-003.661, sessão de 16/07/2013, processo 10783.723424/2011-09, Relator: Julio César Vieira Gomes)

Neste particular, entende-se que os valores concernentes ao regime aberto de previdência complementar privada, desde que **não sejam um prêmio ou uma gratificação**, devem ser excluídos do presente lançamento fiscal, já que, após a promulgação da Emenda Constitucional 20/1998 e a publicação da Lei Complementar (LC) 109/2001, o Fisco deverá fazer uma análise conglobante<sup>5</sup>, que consiste na necessidade de analisar a hipótese fática do fato gerador dentro do ordenamento jurídico em geral (conglobando) e não apenas a norma estampada no art. 28, §9º, alínea “p”, da Lei 8.212/1991. Esse entendimento decorre do fato de que os valores pagos a título de previdência complementar privada no regime aberto não estão abarcados pela regra exclusiva da incidência da contribuição previdenciária – prevista no art. 28 da Lei 8.212/1991 –, desde que não sejam caracterizados como instrumento de incentivo ao trabalho, conforme foi delineado no Acórdão nº 2402-003.661 (sessão de 16/07/2013), proferido por esta Corte Administrativa no processo 10783.723424/2011-09 (Relator: Julio Cesar Vieira Gomes).

Caso não seja feita a análise conglobante, isso poderá ocasionar a nulidade do lançamento fiscal por cerceamento ao direito de defesa da Recorrente ou exclusão dos valores lançados, já que o Fisco não poderá tributar os valores pagos a título de previdência complementar privada no regime aberto com base, exclusivamente, no argumento de que tais valores estão em desacordo com art. 28, §9º, alínea “p”, da Lei 8.212/1991 (ou seja, a verba deverá ser disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes).

Trocando em miúdos, a regra isentiva prevista na alínea “p” do §9º do art. 28 da Lei 8.212/1991 não admite interpretação extensiva, a teor do art. 111 do CTN<sup>6</sup>, mas admite um a interpretação literal com abrangência de todas as leis que tratam da matéria referente ao regime de previdência

<sup>5</sup> Conglobante, nome cognominado pelos penalistas Eugênio Raúl Zaffaroni e José Henrique Pierangelli (sobre o tema, consulte: Fernando Capez. Curso de Direito Penal, 13 Edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2009, vol. 1)

<sup>6</sup> Código Tributário Nacional (CTN), Lei 5.172/1966:

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

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.



*complementar privada (LC's 108/2001 e 109/2001, que é facultativo e complementar ao Regime Geral de Previdência Social (RGPS), este sendo o caso dos autos. Assim, identificar o arcabouço jurídico a ser aplicado ao regime de previdência complementar operado por entidade aberta não é apenas uma forma de confirmar a regra isentiva da Lei 8.212/1991, é uma tarefa elementar para que essa regra seja, juridicamente, interpretada de forma literal, e para que não seja subvertida ou não seja aplicada apenas exclusivamente com base em apenas um regra isolada, distanciando-se do ordenamento jurídico posto.*

*Isso citado acima é o contexto jurídico da matéria submetida à controvérsia pelas partes (Fisco e Recorrente).*

(DESTACOU-SE)

Portanto, o fundamento isolado de a empresa não ter estendido o plano de previdência privada complementar aberta a todos os seus funcionários não é suficiente para ensejar a presente autuação, visto que, com a edição da LC 109/2001, a pessoa jurídica poderá oferecer o benefício a grupos de empregados ou dirigentes pertencentes a determinada categoria, desde que não o faça como instrumento de incentivo ao trabalho.

Nessa toada, passa-se a analisar os demais programas objeto de controvérsia nos autos, lembrando-se, a propósito, que o Plano da Diretoria não foi contestado pela recorrente.

Ao contrário do Plano da Diretoria, no qual a fiscalização asseverou e demonstrou que os pagamentos estavam atrelados a bônus concedidos a determinados dirigentes, conselheiros e empregados, tanto que a recorrente optou por efetuar os recolhimentos, mantendo-se a controvérsia apenas no tocante à qualificação da multa, a autuação atinente aos Planos FGB, PGBL-I e PGBL-II se deu basicamente por dois fundamentos:

- 1) os planos não seriam assemelhados aos da previdência social;
- 2) os planos não teriam sido instituídos em favor de todos os empregados e dirigentes.

É elucidativo o seguinte trecho da acusação fiscal (fl. 2065):

*Assim, há dois aspectos importantes a nortear a dedutibilidade das despesas com plano de previdência complementar e a isenção da CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. Primeiro, que os planos sejam assemelhados aos da previdência social; segundo, que sejam instituídos em favor dos dirigentes e dos empregados da empresa.*

Como se vê, a douta autoridade fiscal não se dignou de demonstrar e nem mesmo de afirmar que os valores pagos a esses programas seriam um incentivo à produção ou que estariam relacionados a finalidades outras relativas ao trabalho.

A fiscalização não determinou, de forma adequada, a realização dos fatos geradores das contribuições em referência, pois não comprovou que os valores foram efetivamente pagos como retribuição pelo trabalho prestado pelos beneficiários dos planos.

Logo, o lançamento deve ser cancelado, pois a autoridade administrativa não verificou a ocorrência do fato gerador, na dicção do art. 142 do CTN.

Mais ainda, e quanto à acusação de que os planos não seriam assemelhados aos da Previdência Social, trata-se de critério de exigência não constante da Constituição Federal, da LC 109/2001 e nem mesmo da Lei 8.212/1991.

Muito pelo contrário, os programas de previdência privada são de caráter complementar e organizados de forma autônoma, sendo, ainda, facultativos, conforme preceituam os arts. 201 e 202 da CF. Expressando-se de outra forma, a própria Lei Maior distingue os regimes geral e privado, mormente porque este é complementar àquele.

Diferentemente dos planos de previdência privada, o regime geral: (i) é de filiação obrigatória; (ii) possui valores máximos e mínimos de contribuição, assim como de benefícios; (iii) por determinação constitucional, é financiado por toda a sociedade, mediante recursos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios; (iv) tem por fim assegurar meios indispensáveis de manutenção, por motivo de incapacidade, desemprego involuntário, idade avançada, tempo de serviço, encargos familiares e prisão ou morte daqueles de quem dependiam economicamente, o que não ocorre, necessariamente, no regime privado.

Em resumo, não demonstrada a ocorrência, no mundo fenomênico, da ocorrência do fato gerador das contribuições lançadas contra a recorrente, deve o lançamento ser cancelado, provendo-se o recurso neste ponto.

## **5 Qualificação da multa**

Como se viu, a recorrente efetuou o recolhimento das contribuições atinentes aos bônus concedidos a determinados dirigentes, conselheiros e empregados, pagas no contexto do Plano da Diretoria, insurgindo-se, nesse tocante, apenas contra a qualificação da multa.

Segundo argumenta, não agiu má-fé, tendo disponibilizado documentação e esclarecimentos a partir dos quais a auditoria fez todo seu trabalho. Assim, considera descabida a exigência da multa no patamar lançado. Alega que não se pode presumir intuito doloso para justificar a multa, mas faz-se necessário a existência de provas diretas.

Conforme o Termo de Verificação Fiscal, em relação à contribuição previdenciária, a multa de ofício no percentual duplicado somente passou a vigor a partir da competência 12/2008, conforme o art. 35-A da Lei 8.212/1991, com redação da Lei 11.941/2009 (fl. 2076, último parágrafo).

No entender da autoridade administrativa, teriam sido caracterizadas as condutas previstas nos arts. 71 a 73 da Lei 4.502/1964, mais propriamente a sonegação, a fraude e o conluio, vez que, ao mascarar os pagamentos de bônus através de um plano inexistente de previdência complementar, praticou, de forma inequívoca, uma ação dolosa, a qual claramente retardou o conhecimento dos fatos por parte do Fisco, além das reais circunstâncias materiais do fato gerador.

Nesse tocante, tem razão a autoridade fiscal, pois:

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

Autenticado digitalmente em 02/09/2016 por JOAO VICTOR RIBEIRO ALDINUCCI, Assinado digitalmente em 0

2/09/2016 por JOAO VICTOR RIBEIRO ALDINUCCI, Assinado digitalmente em 03/09/2016 por KLEBER FERREIRA

DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 05/09/2016 por TULIO TEOTONIO DE MELO PEREIRA

Impresso em 06/09/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

- a) o pagamento de bônus através de um programa de previdência privada, sem o correspondente recolhimento das contribuições devidas à seguridade social, retarda, senão dificulta, o conhecimento da ocorrência dos seus respectivos fatos geradores;
- b) a recorrente agiu de forma voluntária e consciente, tendo conhecimento, inclusive, de que o pagamento de bônus tem natureza remuneratória, não podendo alegar desconhecimento da lei;
- c) os valores não foram informados em GFIP, o que também milita em desfavor da contribuinte, pois igualmente dificulta, senão retarda, o conhecimento da ocorrência dos fatos geradores das contribuições;
- d) de acordo com o art. 32, inc. IV, § 9º, da Lei 8.212/1991, e o art. 225, inc. IV, do Decreto 3.048/1999, a empresa é obrigada a informar em GFIP todas as verbas pagas aos segurados, ainda que não ocorram os fatos geradores de contribuição previdenciária;
- e) ao não fazê-lo, a recorrente demonstra que tinha o intuito consciente de impedir o conhecimento, pela fiscalização, da ocorrência dos fatos, mormente se considerado que os valores foram creditados em planos de previdência privada, que têm regras de imunidade;
- f) o argumento de que os bônus foram creditados na previdência privada para assegurar a sua correção mensal não convence: (i) primeiro porque o crédito nesses programas é onerado pela taxa de carregamento, a qual incide sobre o valor do capital aplicado, de forma que a correção somente é vantajosa se o valor ficar investido durante um certo lapso de tempo; (ii) segundo porque, como consta no TVF, os valores foram sacados integralmente; (iii) terceiro porque a parte poderia ter escolhido outra modalidade de investimento para assegurar a aludida correção.

As circunstâncias e as peculiaridades do caso concreto, portanto, permitem concluir que a ação da recorrente foi indubitavelmente (e não presumivelmente) dolosa.

Dito de outra forma, a fiscalização comprovou que a parte se descuidou do seu dever de boa-fé.

O fato de a recorrente ter prestado informações no transcorrer da fiscalização não afasta o dolo de sua conduta anterior (pagamento de bônus através de plano de previdência privada, dificultando o conhecimento, por parte do Fisco, da ocorrência dos fatos reais vinculados a tais pagamentos). A lei, ademais, não contempla a existência de circunstâncias atenuantes, mormente se ligadas a condutas ocorridas em momento posterior à conduta ilegal.

Sendo assim, deve ser mantida a qualificação da multa, negando-se provimento ao recurso neste ponto.

## 6 Revisão do valor da multa

Segundo a recorrente, o valor da multa deveria ser revisto, pois a metodologia que vigorava à época dos fatos (24%) lhe seria mais benéfica. Afirmo, igualmente, que não há fundamento legal que permita a cobrança da multa de mora majorada no tempo, vez que tal expediente teria sido revogado pela MP 449/2008.

Conforme se observa no demonstrativo de fls. 2380/2382, a autoridade autuante, baseada no art. 106, inc. II, alínea c, do CTN, fez um comparativo entre a multa vigente à época dos fatos geradores nas competências 11/2006 a 11/2008 e a multa vigente após a alteração introduzida pela MP 449/2008, convertida na Lei 11.941/2009.

Para fins de aplicação da lei mais benéfica, o fiscal comparou o somatório das multas moratória e punitiva previstas, respectivamente, nos arts. 35 e 32 da Lei 8.212/1991, com redação antes da alteração pela referida MP, com a multa de ofício de 75% estatuída no art. 35-A, depois da alteração.

Entende-se, todavia, que esse procedimento não está amparado num critério jurídico seguro e uniforme, tanto que, em determinadas competências, a multa mais benéfica foi aquela prevista na legislação anterior, ao passo que, em outras, foi aquela constante da norma vigente.

Ora, ou a nova legislação é mais benéfica, podendo ser aplicada retroativamente, ou é mais prejudicial, alcançando somente fatos ocorridos após a sua vigência. Não parece admissível que os mesmos fatos possam ser regulados por duas normas vigentes em espaços de tempo distintos.

Ademais, tal metodologia parte do pressuposto equivocado de que o art. 35-A da Lei 8.212/1991 sempre sanciona o descumprimento de obrigação acessória, o que não é verdade, pois o descumprimento isolado de tal obrigação é apenado pelo art. 32-A. Expressando-se de outra forma, adimplida a obrigação principal, mas não a acessória, é cabível a aplicação deste dispositivo. Veja-se:

*Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009). (Vide Lei nº 13.097, de 2015) (Vide Lei nº 13.097, de 2015)*

[...]

Outrossim, a sanção pelo descumprimento da obrigação principal e a sanção pelo descumprimento da obrigação acessória têm naturezas totalmente diferentes. Dessa forma, a comparação, para efeito de eventual retroação benigna, deve ser feita entre sanções de igual natureza.

Sendo assim, adota-se, como razões de decidir, as seguintes conclusões constantes do acórdão nº 2302-003.064, Relator André Luís Mársico Lombardi:

*O art. 35 da Lei nº 8.212/1991, na época dos fatos geradores, assim dispunha a respeito das multas de mora, aplicáveis, inclusive, nas hipóteses de lançamento de ofício:*

*Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos: (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*

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

*[...]*

*a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*

*b) quatorze por cento, no mês seguinte; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*

*c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*

*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; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*

*b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*

*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; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*

*d) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*

*III - para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa:*

*[...]*

*a) sessenta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*

*b) setenta por cento, se houve parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*

*c) oitenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito*



*não foi objeto de parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*

*d) cem por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito foi objeto de parcelamento. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*

*§ 1º Na hipótese de parcelamento ou reparcelamento, incidirá um acréscimo de vinte por cento sobre a multa de mora a que se refere o caput e seus incisos. (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008)(Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)*

*§ 2º Se houver pagamento antecipado à vista, no todo ou em parte, do saldo devedor, o acréscimo previsto no parágrafo anterior não incidirá sobre a multa correspondente à parte do pagamento que se efetuar. (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)*

*§ 3º O valor do pagamento parcial, antecipado, do saldo devedor de parcelamento ou do reparcelamento somente poderá ser utilizado para quitação de parcelas na ordem inversa do vencimento, sem prejuízo da que for devida no mês de competência em curso e sobre a qual incidirá sempre o acréscimo a que se refere o § 1º deste artigo.(Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)*

*§ 4º Na hipótese de as contribuições terem sido declaradas no documento a que se refere o inciso IV do art. 32, ou quando se tratar de empregador doméstico ou de empresa ou segurado dispensados de apresentar o citado documento, a multa de mora a que se refere o caput e seus incisos será reduzida em cinquenta por cento. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*

*(Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)*

[...]

*É sabido que em razão do que dispõe o art. 144 do CTN, vigora com intensidade no Direito Tributário o princípio geral de direito intertemporal do tempus regit actum, de sorte que o lançamento tributário é regido pela lei vigente à data de ocorrência do fato gerador, ainda que posteriormente modificada ou revogada. Ocorre que, apesar do princípio de direito intertemporal citado, o art. 106, II, 'c' do CTN, prevê a retroatividade benigna em matéria de infrações tributárias:*

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

*(...)*

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

*(...)*

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

*Portanto, é preciso reconhecer que se aplica a lei vigente à data da ocorrência do fato gerador, exceto se nova legislação cominar penalidade menos severa.*

*Importa-nos aqui, não a multa de mora, que continua prevista no artigo 35 da Lei nº 8.212/91 c.c. artigo 61 da Lei nº 9.430/96, mas a multa de ofício, hoje estabelecida no artigo 35-A da Lei nº 8.212/91 c.c. artigo 44 da Lei nº 9.430/96:*

*Lei nº 8.212/91:*

*Art. 35-A.*

*Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996.(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).*

*Lei nº 9.430/96:*

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

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

*(...)*

*Se cotejarmos os percentuais de multa previstos no antigo artigo 35 da Lei nº 8.212/91 com o percentual de multa previsto no artigo 44, I, da Lei nº 9.430/96, concluiremos que, a princípio, a multa prevista na legislação pretérita, vigente à época dos fatos geradores, é menor e, portanto, mais benéfica que a multa estabelecida na novel legislação.*

*Sendo assim, entende-se que deveria a autoridade fiscal lançadora ter comparado a multa prevista na redação anterior do artigo 35 da Lei nº 8.212/91 com a multa hoje prevista no artigo 35-A da Lei nº 8.212/91. Se tivesse efetuado tal comparativo, concluiria pela aplicação, a princípio, da multa prevista na redação anterior do artigo 35 da Lei nº 8.212/91.*

*Todavia, a autoridade fiscal [...] efetuou comparativo considerando a soma da sanção decorrente de infração à obrigação principal (recolhimento do tributo) com a sanção decorrente de infração à obrigação acessória (declaração em GFIP), como se ambas tivessem sido substituídas pela multa de ofício ora estipulada no artigo 35-A da Lei nº 8.212/91. Assim, foi levada ao equívoco de que a legislação superveniente seria mais benéfica (multa de ofício de 75%) em parte das competências.*

*Como a sanção por descumprimento de obrigação principal e a sanção por descumprimento de obrigação acessória têm natureza distintas, o comparativo sempre deve ser feito entre*

*sanções decorrentes de infrações às obrigações principais ou entre sanções decorrentes de infrações às obrigações acessórias, nunca mesclando ou somando umas e outras.*

*Como afirmado, se tivesse procedido na forma proposta, concluiria pela aplicação, a princípio, da multa prevista na redação anterior do artigo 35 da Lei nº 8.212/91 para todas as competências. E afirma-se "a princípio", pois, em certas circunstâncias, ainda que eventuais e futuras, os percentuais antes previstos no artigo 35 podem se mostrar mais gravosos, na hipótese de crédito inscrito em dívida ativa, após o ajuizamento da ação fiscal (antigo artigo 35, III, alíneas c e d, da Lei nº 8.212/91). Portanto, apenas nestas situações específicas é que a aplicação da novel legislação deve prevalecer.*

Sendo assim, poderia se afirmar, num primeiro momento, que o fiscal deveria ter comparado a multa prevista na redação anterior do art. 35 da Lei 8.212/91 com a multa hoje prevista no art. 35-A.

Ocorre que o art. 35 teve sua redação alterada pela MP 449/2008 e pela Lei 11.941/2009, para estabelecer a multa moratória no percentual máximo de 20% estatuído no art. 61 da Lei 9.430/1996. Veja-se:

*Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de **multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.** (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).*

*Art.61. [...]*

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

Vale observar que a redação anterior do dispositivo em tela estabelecia, de forma indubitável, a multa de natureza moratória, ainda que decorrente de lançamento de ofício.

De forma expressa, a norma estabelecia que sobre as contribuições "*incidirá multa de mora*". O próprio fato de que a multa era majorada no tempo (i - pagamento após o vencimento de obrigação não incluída em notificação de lançamento; ii - pagamento de créditos incluídos em notificação de lançamento; iii - pagamento de crédito inscrito em dívida ativa) reforça essa constatação.

Destarte, a nova redação do art. 35, ao prever a multa moratória no limite máximo de 20%, trouxe penalidade menos severa que aquela prevista na sua redação anterior, podendo, pois, ser aplicada retroativamente, nos termos do art. 106, inc. II, alínea c, do CTN.

Não se desconhece que essa questão é extremamente controvertida neste Conselho, mas se prestigia o entendimento até agora uníssono da Primeira e da Segunda Turma do C. STJ. Veja-se:

**PROCESSUAL CIVIL TRIBUTÁRIO. PREMISSA EQUIVOCADA. SUMULA 284/STF. INAPLICABILIDADE.**

*TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. COBRANÇA DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO. MULTA. REDUÇÃO PARA 20%. ART. 35 DA LEI N. 8.212/91 E ART. 106, II, "C", DO CTN. APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO MAIS BENÉFICA. PRECEDENTES. HONORÁRIOS. CABIMENTO.*

*1. Tratando-se de ato não definitivamente julgado, aplica-se a lei mais benéfica ao contribuinte, para redução de multa, conforme dispõe o art. 106, inciso II, alínea "c", do CTN.*

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

*3. Precedentes: AgRg no AREsp 185.324/SP, Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 27.8.2012; AgRg no REsp 1216186/RS, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 16/5/2011; REsp 1117701/SP, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 19/10/2009.*

*4. O art. 35 da Lei n. 8.212/91, com a redação anterior à Lei n. 11.940/09, não distingue a aplicação da multa em decorrência da sua forma de constituição (de ofício ou por homologação), hipótese prevista tão somente com o advento da Lei n. 11.940/09, que introduziu o art. 35-A à Lei de Custeio da Seguridade Social, restringindo sua incidência aos casos ocorridos após sua vigência, sob pena de retroação.*

[...]

*Embargos de declaração acolhidos, com efeitos modificativos.*

*(EDcl no AgRg no REsp 1275297/SC, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 03/12/2013, DJe 10/12/2013)*

...

*PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 1973. APLICABILIDADE. EXECUÇÃO FISCAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. MULTA MORATÓRIA. PERCENTUAL. ARTS. 35 DA LEI N. 8.212/91, E 35-A, INCLUÍDO PELA LEI N. 11.941/09. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA POSTERIOR ESTABELECEENDO PENALIDADE MAIS GRAVOSA. APLICAÇÃO DA DISPOSIÇÃO LEGAL ANTERIOR, MAIS BENÉFICA, A TEOR DO DISPOSTO NO ART. 106, II, C, DO CTN.*

[...]

*II - In casu, controverte-se acerca do percentual de multa moratória aplicável ao lançamento de ofício após a alteração do art. 35 da Lei n. 8.212/91 pela Lei n. 11.941/09 que, ao incluir o art. 35-A naquele diploma normativo, determinou a*

*observância do parâmetro mais gravoso do art. 44 da Lei n. 9.430/96, qual seja, de 75% (setenta e cinco por cento).*

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

*IV - Recurso Especial provido.*

*(REsp 1585929/SP, Rel. Ministra REGINA HELENA COSTA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 19/04/2016, DJe 26/04/2016)*

Portanto, nos autos de infração sob os n<sup>os</sup> 37.361.871-9 (parte patronal) e 37.361.872-7 (terceiros), atinentes ao descumprimento de obrigação principal, a multa deve ser limitada a 20% até a competência 11/2008, inclusive, devendo o recurso ser provido neste ponto.

## **7 Juros de mora sobre a multa de ofício**

No entender da recorrente, os juros moratórios não podem incidir sobre a multa de ofício.

Conforme preleciona o art. 161 do CTN, o crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora.

Logo, a incidência dos juros se dá sobre o crédito, fazendo-se necessário extrair o sentido e o alcance da referida expressão.

O próprio Código permite essa inteligência, pois em seu art. 139 preleciona que o crédito tributário decorre da obrigação principal, ao passo que no § 1<sup>o</sup> do art. 113 preceitua que a obrigação principal tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Logo, sendo o crédito decorrente da obrigação principal, a qual também tem por objeto a penalidade pecuniária, e não apenas o tributo propriamente dito, é indubitoso que os juros também incidem sobre a multa de ofício.

Essa interpretação, a par de sistemática, é igualmente lógica, na medida em que, a partir de um determinado momento, o contribuinte também está em mora quanto ao pagamento da sanção pecuniária, não se vislumbrando o porquê de não sofrer a incidência dos encargos moratórios sobre a referida rubrica.

Pela pertinência, cumpre transcrever os dispositivos legais, na ordem suscitada neste voto:

*Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.*

*Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.*



*Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.*

*§ 1º A **obrigação principal** surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de **tributo ou penalidade pecuniária** e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente. (destacou-se)*

Não é por acaso que as Súmulas CARF nºs 4 e 5 aludem à incidência dos juros sobre débitos tributários e crédito tributário, respectivamente:

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

*Súmula CARF nº 5: São devidos **juros de mora sobre o crédito tributário** não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral. (destacou-se)*

Destarte, os juros de mora são aplicáveis sobre a multa de ofício, na medida em que ela é integrante do crédito tributário não integralmente pago no vencimento.

Ambas as Turmas da Primeira Seção do STJ vêm decidindo dessa mesma forma. Veja-se:

*PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE MULTA.*

*INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMA QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ.*

*1. Entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que: "É **legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva**, a qual integra o crédito tributário." (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010.*

*2. Agravo regimental não provido.*

*(AgRg no REsp 1335688/PR, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/12/2012, DJe 10/12/2012) (destacou-se)*

Em síntese, o recurso não deve ser provido neste ponto.

## 8 Relatório de vínculos dos diretores

A recorrente afirma que não há autorização legal, conforme arts. 134 e 135 do CTN, para a inclusão dos diretores no pólo passivo, conforme consta no Relatório de Vínculos, não havendo razão para imputação de responsabilização solidária.

Entretanto, e conforme é de conhecimento da própria parte, essa matéria é objeto da Súmula CARF nº 88, segundo a qual o relatório de vínculos não atribui responsabilidade solidária, tendo finalidade meramente informativa. Veja-se:

*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.*

Vale lembrar que o próprio Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF 343/2015, em seu art. 45, inc. VI, obriga o Conselheiro a observar o enunciado de Súmula, de maneira que o verbete acima está sendo aplicado em sua integralidade.

Logo, o recurso não deve ser provido neste tocante.

## 9 Conclusão

Diante do exposto, voto no sentido de:

(i) CONHECER e NEGAR PROVIMENTO ao recurso de ofício;

(ii) CONHECER e DAR PARCIAL PROVIMENTO ao recurso voluntário, para (ii.1) cancelar o lançamento quanto aos planos de previdência privada complementar abertos FGB, PGBL-I e PGBL-II; e (ii.2) quanto aos autos de infração sob os nºs 37.361.871-9 e 37.361.872-7, limitar a multa em 20% até a competência 11/2008.

(Assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci

## Voto Vencedor

Conselheiro Túlio Teotônio de Melo Pereira - Redator Designado

No tocante à penalidade aplicada pelo descumprimento de obrigação principal, pedimos licença para divergir do relator, visto que entendemos não assistir razão ao recorrente.

Nessa matéria, tendo havido modificação nas normas que estabelecem penalidades, entendemos que a verificação da multa menos severa, para fins de aplicação do art. 106, inciso II, alínea "c" do CTN, deve ser feita levando em consideração a natureza das multas, e não somente a sua nomenclatura.

Além disso, a aferição da penalidade menos severa deve ser feita considerando a lei como um todo (teoria do conglobamento ou incindibilidade), e não os artigos de forma isolada (teoria da acumulação ou atomista), sob pena de o aplicador estar criando uma nova lei, combinando regras das duas comparadas.

Nesse sentido, adotamos entendimento consolidado no Câmara Superior de Recurso Fiscais e transcrevemos voto da relatora Dra. Maria Helena Cotta Cardozo, proferida no Acórdão 9102-003.795, nos autos do processo no 19515.720449/2012-68, que passa a integrar a fundamentação deste voto:

*"Os artigos da Lei nº 8.212, de 1991, com as alterações da Lei nº 9.528, de 1997, que previam as penalidades por descumprimento de obrigações principais e acessórias, tinham a seguinte redação:*

*"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 previdenciárias e outras informações de interesse do INSS.*

*(...)*

*§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.*

*(...)*

§ 7º. *A multa de que trata o § 4º sofrerá acréscimo de cinco por cento por mês calendário ou fração, a partir do mês seguinte àquele em que o documento deveria ter sido entregue.*

(...)

*Art. 35. Para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º e abril de 1997, sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos:*

(...)

*II. para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento:*

*doze por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação;*

*quinze por cento, após o 15º dia do recebimento da notificação;*

*c) vinte 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 - CRP;*

*d) vinte e cinco por cento, após o 15º dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa."*

*Assim, no caso em apreço, considerando-se que houve aplicação de multas pelo descumprimento de obrigações principais e acessórias, no contexto de lançamento de ofício, o entendimento desta CSRF é no sentido de que, embora a antiga redação dos artigos 32 e 35 da Lei nº 8.212, de 1991, não contivesse a expressão "lançamento de ofício", o fato de as penalidades serem exigidas por meio de Auto de Infração e NFLD não deixa dúvidas acerca da natureza material de multas de ofício.*

*Resta perquirir se as alterações posteriores à autuação, implementadas pela Lei nº 11.941, de 2009, representariam a exigência de penalidade mais benéfica ao Contribuinte, hipótese que autorizaria a sua aplicação retroativa, a teor do art. 106, II, do CTN. Para tanto, porém, é necessário que se estabeleça a exata correlação entre as multas anteriormente previstas e aquelas estabelecidas pela Lei nº 11.941, de 2009, a ver se efetivamente seria o caso, e em que condições aplicar-se-ia a retroatividade benigna.*

*As alterações promovidas pela Lei nº 11.941, de 2009, nos artigos 32 e 35, da Lei nº 8.212, de 1991, no sentido de uniformizar os procedimentos de constituição e exigência dos créditos tributários, previdenciários e não previdenciários, são as seguintes:*

*"Art. 32. A empresa é também obrigada a:*

(...)

*IV - declarar à Secretaria da Receita Federal do Brasil e ao Conselho Curador do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS, na forma, prazo e condições estabelecidos por esses órgãos, dados relacionados a fatos geradores, base de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS ou do Conselho Curador do FGTS;*

(...)

*§ 2o A declaração de que trata o inciso IV do caput deste artigo constitui instrumento hábil e suficiente para a exigência do crédito tributário, e suas informações comporão a base de dados para fins de cálculo e concessão dos benefícios previdenciários.*

(...)

*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.*

(...)

*Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.*

*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.*

*E o art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, por sua vez, assim estabelece:*

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:*

*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; (grifei)*

*Destarte, resta claro que, com o advento da Lei nº 11.941, de 2009, o lançamento de ofício envolvendo a exigência de contribuições previdenciárias, bem como a verificação de falta de declaração do respectivo fato gerador em GFIP, sujeita o Contribuinte a uma única multa, no percentual de 75%, sobre a totalidade ou diferença da contribuição, prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996.*

*Com efeito, a interpretação sistemática da legislação tributária não admite a instituição, em um mesmo ordenamento jurídico, de duas penalidades para a mesma conduta, o que autoriza a interpretação no sentido de que as penalidades previstas no art. 32-A não são aplicáveis às situações em que se verifica a falta de declaração/declaração inexata, combinada com a falta de recolhimento da contribuição previdenciária, eis que tal conduta está claramente tipificada no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996."*

No caso ora em mesa, foram comparadas a soma das multas por descumprimento de obrigação acessória e principal, vigentes à época dos fatos geradores (arts. 32 e 35 da Lei no 8.212/91), com a multa vigente na legislação atual, que penaliza as duas condutas conjuntamente (art. 35-A da Lei no 8.212/91), tendo sido aplicada, em cada competência, a multa menos severa ao contribuinte.

Entendimento contrário, que comparasse individualmente as multas por descumprimento de obrigação acessória e principal, resultaria na criação, pelo aplicador, de um terceiro instrumento normativo, composto de um dispositivo da legislação revogada e um dispositivo da legislação atual, situação inadmissível, por usurpar a competência do Poder Legislativo.

Diga-se, ainda, que, na espécie, entendo não ser possível aplicar a novel redação do art. 35, da Lei no 8.212/91, pois se refere a multa cominada para o recolhimento espontâneo, enquanto a multa sob exame foi decorrente de procedimento fiscal e, portanto, com natureza de multa de ofício.

Diante do exposto, entendo correto o procedimento adotado pela autoridade fiscal e voto por negar provimento ao recurso voluntário nesta matéria.

(Assinado digitalmente)

Túlio Teotônio de Melo Pereira.