



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

Processo n° 12259.004303/2009-03
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2401-003.338 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de janeiro de 2014
Matéria DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA
Recorrente WARNER MUSIC BRASIL LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2006

PREVIDENCIÁRIO. AUTO DE INFRAÇÃO. INOBSERVÂNCIA DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. ART. 32, INCISO IV, § 5º, LEI Nº 8.212/91.

Constitui fato gerador de multa, por descumprimento de obrigação acessória, apresentar o contribuinte à fiscalização Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP com omissão de fatos geradores de todas contribuições previdenciárias.

LANÇAMENTO. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - MPF. EVENTUAIS IRREGULARIDADES. NULIDADE. NÃO APLICABILIDADE. JURISPRUDÊNCIA DOMINANTE.

Na esteira da jurisprudência dominante no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, a existência de eventuais irregularidades na emissão do Mandado de Procedimento Fiscal - MPF, não tem o condão de ensejar a nulidade do lançamento, entendimento que, apesar de não compartilhar, adoto em homenagem à economia processual.

AUTO DE INFRAÇÃO DECORRENTE DE LANÇAMENTOS POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL JULGADOS PROCEDENTES EM PARTE. AUTUAÇÃO REFLEXA. OBSERVÂNCIA DECISÃO.

Impõe-se a exclusão da multa aplicada decorrente da ausência de informação em GFIP de fatos geradores lançados em Autuações/Notificações Fiscais, pertinentes ao descumprimento da obrigação principal, declaradas procedentes em parte, em face da íntima relação de causa e efeito que os vincula, o que se vislumbra na hipótese vertente.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. PENALIDADE. GFIP. OMISSÕES. INCORREÇÕES. RETROATIVIDADE BENIGNA.

A multa prevista no art. 44, inciso I da Lei 9.430, de 1997, decorrente do lançamento de ofício é única, no importe de 75% (se não duplicada), e visa apenas, de forma conjunta, tanto o não pagamento (parcial ou total) do tributo devido, quanto a não apresentação da declaração ou a declaração inexata, sem haver como mensurar o que foi aplicado para punir uma ou outra infração.

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

Correta a aplicação da regra pertinente à de aplicação da multa mais benéfica, entre a vigente no momento da prática da conduta apenada e a atualmente disciplinada no art. 44, I da Lei nº 9.430, de 1996, deduzidos os valores levantados a título de multa nas NFLDs correlatas.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, I) Por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de nulidade; e II) Por maioria de votos, dar provimento parcial para a) excluir a penalidade aplicada em relação aos pretensos fatos geradores rechaçados nos lançamentos principais (NFLD's correlatas); e b) recalculer o valor da multa determinando o recálculo da multa com fulcro no art. 44, I da Lei no 9.430, de 1996, deduzidos os valores levantados a título de multa nas NFLD's correlatas. Vencidos os conselheiros Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira (relator) e Carolina Wanderley Landim, que davam provimento parcial em maior extensão, para recalculer o valor da multa de acordo com a regra do art. 32-A da Lei nº 8.212/91. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Elias Sampaio Freire. Ausente justificadamente o conselheiro Igor Araújo Soares.

Elias Sampaio Freire – Presidente e Redator Designado

Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira - Relator

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Elias Sampaio Freire, Kleber Ferreira de Araújo, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Carolina Wanderley Landim e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.

Relatório

WARNER MUSIC BRASIL LTDA., contribuinte, pessoa jurídica de direito privado, já qualificada nos autos do processo em referência, recorre a este Conselho da decisão da 11ª Turma da DRJ no Rio de Janeiro/RJ I, Acórdão nº 12-35.245/2011, às fls. 213/221, que julgou procedente a autuação fiscal lavrada contra a empresa, nos termos do artigo 32, inciso IV, § 5º, da Lei nº 8.212/91, por ter apresentado GFIP's com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, em relação ao período de 01/2004 a 12/2006, conforme Relatório Fiscal da Infração, às fls. 04/09, e demais documentos que instruem o processo.

Trata-se de Auto de Infração (Descumprimento de Obrigação Acessória), lavrado em 18/12/2007, nos termos do artigo 293 do RPS, contra a contribuinte acima identificada, constituindo-se multa com base nos artigos 284, inciso II, e 373, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, c/c artigo 32, inciso IV, § 5º, da Lei nº 8.212/91.

De conformidade com o Relatório Fiscal da Infração e informações constantes da decisão de primeira instância, a contribuinte deixou informar em GFIP's os fatos geradores abaixo discriminados, cujas contribuições previdenciárias (obrigação principal) pertinentes foram lançadas nas seguintes NFLD's:

- 1) **NFLD nº 37.097.894-3 – Processo nº 12259.004309/2009-72** – Remunerações dos segurados contribuintes individuais;
- 2) **NFLD nº 37.097.892-7** – Pagamento realizados a cooperativas de trabalho;
- 3) **NFLD nº 37.097.891-9 – Processo nº 18471.000671/2008-55** – Remunerações indiretas (salário utilidade) concedidas aos segurados empregados;
- 4) **NFLD nº 37.097.890-0 – Processo nº 12259.000762/2009-18** – Remunerações pagas pela empresa aos contribuintes individuais, obtidos na conta 4.2.7.40470.030 – Diretos Conexos e não reconhecidos pela empresa como tal, bem como contribuição do segurado;
- 5) **NFLD nº 37.097.889-7 – Processo nº 12259.000760/2009-11** – Remunerações pagas pela empresa aos segurados empregados a título de PRL;
- 6) Remunerações constantes de reclamatórias trabalhistas, sem a lavratura de NFLD correlata;

Inconformada com a Decisão recorrida, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário, às fls. 247/261, procurando demonstrar sua improcedência, desenvolvendo em síntese as seguintes razões.

De início, suscita a prejudicialidade deste processo relativo à obrigação acessória com aqueles referentes à obrigação principal, impondo seja sobrestado o presente feito até julgamento final das notificações fiscais correlatas, em face da dependência entre eles.

Preliminarmente, pretende seja reconhecida a nulidade do lançamento, em razão de vícios nos Mandados de Procedimento Fiscal – MPF's emitidos em face da fiscalizada, os quais foram prorrogados indevidamente, sem a observância aos prazos constantes da legislação de regência e ausente a devida ciência da contribuinte, ensejando a lavratura da autuação fora do prazo do respectivo documento, o que a torna nula.

Após breve relato das fases ocorridas no decorrer do processo, com esteio no artigo 106, inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional, pugna pelo recálculo da multa nos termos da Lei nº 11.941/2009, mais precisamente a alteração introduzida na Lei nº 8.212/91, com a inclusão do artigo 32-A, mais benéfico a contribuinte, o que implica em sua necessária observância no cálculo da penalidade imputada.

Por fim, requer o conhecimento e provimento do seu recurso, para desconsiderar o Auto de Infração, tornando-o sem efeito e, no mérito, sua absoluta improcedência.

Não houve apresentação de contrarrazões.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Relator

Presente o pressuposto de admissibilidade, por ser tempestivo, conheço do recurso e passo ao exame das alegações recursais.

PRELIMINAR NULIDADE - MPF

Em sede de preliminar, pugna a contribuinte pela decretação da nulidade do lançamento, por entender haver vícios nos Mandados de Procedimento Fiscal – MPF's, emitidos em face da fiscalizada, os quais foram prorrogados indevidamente, sem a observância aos prazos constantes da legislação de regência e sem a sua devida ciência.

Não obstante compartilhar com o entendimento da recorrente, no sentido de que eventual vício no Mandado de Procedimento Fiscal – MPF enseja a nulidade do feito, conforme já manifestamos em inúmeras oportunidades, o certo é que a jurisprudência atual deste Colegiado e, principalmente, da Câmara Superior de Recursos Fiscais, afasta a mácula no lançamento decorrente de pretensas irregularidades naquele ato, consoante se infere do julgado com sua ementa abaixo transcrita:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física IRPF

Exercício: 1999

*VÍCIOS DO MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL
MPF.ALEGAÇÃO DE NULIDADE. INEXISTÊNCIA.*

Falhas quanto a prorrogação do MPF ou a identificação de infrações em tributos não especificados, não causam nulidade no lançamento. Isto se deve ao fato de que a atividade de lançamento é obrigatória e vinculada, e, detectada a ocorrência da situação descrita na lei como necessária e suficiente para ensejar o fato gerador da obrigação tributária, não pode o agente fiscal deixar de efetuar o lançamento, sob pena de responsabilidade funcional.

Recurso voluntário negado.” (2ª Turma da CSRF, Processo nº 10280.001818/200355 – Acórdão nº 9202-01.757 – Sessão de 27/09/2011)

Assim, em homenagem à economia processual, nos quedamos ao posicionamento majoritário deste Egrégio Conselho, o qual não acolhe a nulidade do lançamento decorrente de eventuais irregularidades na emissão do MPF, razão pela qual deixaremos de analisar pontualmente os vícios suscitados pela recorrente, uma vez restar totalmente infrutífero o exame destas questões, o que impõe seja rejeitada a preliminar de nulidade arguida.

MÉRITO

Conforme se depreende dos elementos que instruem o processo, a presente autuação foi lavrada em virtude de a recorrente ter apresentado GFIP's com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, mais precisamente deixando de informar os fatos geradores elencados no Relatório Fiscal, lançados nos autos de Notificações Fiscais de Lançamento de Débito – NFLD, exigindo as contribuições previdenciárias (obrigação principal) pertinentes.

Nesse contexto, a contribuinte foi autuada, com fundamento no artigo 32, inciso IV, § 5º, da Lei nº 8.212/91, ensejando a constituição do presente crédito previdenciário decorrente da aplicação da multa calculada com arrimo no artigo 284, inciso II, do RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, que assim prescrevem:

“Lei 8.212/91

Art. 32. A empresa também é obrigada:

[...]

IV – informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, por intermédio de documento a ser definido em regulamento, dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS.

[...]

§ 5º A apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente a multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no parágrafo anterior.”

“Regulamento da Previdência Social

Art. 284. A infração ao disposto no inciso IV do caput do art. 225 sujeitará o responsável às seguintes penalidades administrativas:

[...]

II - cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no inciso I, pela apresentação da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social com dados não correspondentes aos fatos geradores, seja em relação às bases de cálculo, seja em relação às informações que alterem o valor das contribuições, ou do valor que seria devido se não houvesse isenção ou substituição, quando se tratar de infração cometida por pessoa jurídica de direito privado beneficente de assistência social em gozo de isenção das contribuições previdenciárias ou por empresa cujas contribuições incidentes sobre os respectivos fatos geradores tenham sido substituídas por outras;”

Verifica-se que a recorrente não apresentou a documentação exigida pela Fiscalização na forma que determina a legislação previdenciária, incorrendo na infração

prevista nos dispositivos legais supratranscritos, o que deu margem à aplicação da multa, nos termos do Regulamento da Previdência Social.

Em suas razões recursais, pretende a recorrente a reforma da decisão recorrida, a qual manteve a integralidade da exigência fiscal, suscitando basicamente a prejudicialidade da presente autuação com os processos onde se encontram lançadas as contribuições previdenciárias correspondentes (obrigação principal), pugnando pelo recálculo da multa com base no artigo 32-A da Lei nº 8.212/91.

Relativamente a prejudicialidade arguida pela contribuinte, merece acolhimento sua pretensão, razão pela qual impõe-se constatar quais foram os resultados dos julgamentos dos processos principais de maneira a refletir no presente, senão vejamos.

1) **NFLD nº 37.097.894-3 – Processo nº 12259.004309/2009-72** – Remunerações dos segurados contribuintes individuais. Referida Notificação fora julgada em 15/05/2013 por esta Egrégia Turma, que entendeu por bem negar provimento ao recurso voluntário – Acórdão nº 2401-003.029, com a seguinte ementa:

“Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2006

*CONTRIBUIÇÕES SEGURADO EMPREGADO E
CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. OBRIGAÇÃO
RECOLHIMENTO.*

Nos termos do artigo 30, inciso I, alíneas “a” e “b”, da Lei nº 8.212/91, a empresa é obrigada a arrecadar as contribuições dos segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais a seu serviço, descontando-as das respectivas remunerações e recolher o produto no prazo contemplado na legislação de regência.

NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA E DO CONTRADITÓRIO. INOCORRÊNCIA.

Tendo o fiscal autuante demonstrado de forma clara e precisa os fatos que suportaram o lançamento, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e do contraditório, bem como em observância aos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, nos moldes da legislação de regência, especialmente artigo 142 do CTN, não há que se falar em nulidade do lançamento.

LANÇAMENTO. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL – MPF. EVENTUAIS IRREGULARIDADES. NULIDADE. NÃO APLICABILIDADE. JURISPRUDÊNCIA DOMINANTE.

Na esteira da jurisprudência dominante no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, a existência de eventuais irregularidades na emissão do Mandado de Procedimento Fiscal – MPF, não tem o condão de ensejar a nulidade do lançamento, entendimento que, apesar de não compartilhar, adoto em homenagem à economia processual.

PROVA PERICIAL. INDEFERIMENTO.

A produção de prova pericial deve ser indeferida se desnecessária ou protelatória, com fulcro no § 2º, do artigo 38 da Lei nº 9.784/99, ou quando deixar de atender aos requisitos constantes no artigo 16, inciso IV, do Decreto nº 70.235/72.

MATÉRIA NÃO SUSCITADA EM SEDE DE DEFESA/IMPUGNAÇÃO. PRECLUSÃO PROCESSUAL.

Afora os casos em que a legislação de regência permite ou mesmo nas hipóteses de observância ao princípio da verdade material, não devem ser conhecidas às razões/alegações constantes do recurso voluntário que não foram suscitadas na impugnação, tendo em vista a ocorrência da preclusão processual, conforme preceitua o artigo 17 do Decreto nº 70.235/72.

Recurso Voluntário Negado.”

2) **NFLD nº 37.097.892-7** – Pagamento realizados a cooperativas de trabalho. Baixado por liquidação, em 21/01/2008, consoante informação constante da tela de fl. 223;

3) **NFLD nº 37.097.891-9 – Processo nº 18471.000671/2008-55** – Remunerações indiretas (salário utilidade) concedidas aos segurados empregados. Aludida Notificação fora julgada em 15/05/2013 por esta Egrégia Turma, que entendeu por bem dar provimento ao recurso voluntário – Acórdão nº 2401-003.030, assim ementado:

“Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2006

VERBAS PAGAS A TÍTULO DE VALE TRANSPORTE EM PECÚNIA. NATUREZA INDENIZATÓRIA. JURISPRUDÊNCIA UNÍSSONA DO STF E STJ. APLICABILIDADE. ECONOMIA PROCESSUAL.

De conformidade com a jurisprudência mansa e pacífica no âmbito Judicial, especialmente no Supremo Tribunal Federal e Superior Tribunal de Justiça, os valores concedidos aos segurados empregados a título de Vale Transporte, pagos ou não em pecúnia, não integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias, em razão de sua natureza indenizatória, entendimento que deve prevalecer na via administrativa sobretudo em face da economia processual.

SEGURO DE VIDA EM GRUPO. EXTENSIVO À TOTALIDADE DOS EMPREGADOS E DIRETORES. AUSÊNCIA PREVISÃO EM ACORDO OU CONVENÇÃO COLETIVA. NÃO INDIVIDUALIZAÇÃO DO MONTANTE DESTINADO A CADA EMPREGADO. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PARECER PGFN-CRJ Nº 2.119/2011 E ATO DECLARATÓRIO Nº 12/2011.

A teor da jurisprudência uníssona no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, lastro do Parecer PGFN-CRJ nº 2.119/2011 e Ato Declaratório nº 12/2011, a verba concedida a título de Seguro de Vida em Grupo, conquanto que extensiva à totalidade

dos segurados empregados e diretores da empresa, e não identificada para cada funcionário, encontra-se fora do campo de incidência das contribuições previdenciárias, uma vez que o empregado não usufrui do valor pago de forma individualizada (Resp n. 759.266/RJ).

Recurso Voluntário Provido.”

4) **NFLD nº 37.097.890-0 – Processo nº 12259.000762/2009-18** – Remunerações pagas pela empresa aos contribuintes individuais, obtidos na conta 4.2.7.40470.030 – Diretos Conexos e não reconhecidos pela autuada como tal, bem como contribuição do segurado. Tal processo fora distribuído por conexão a este Relator e, incluído nesta mesma Pauta de Julgamento, esta Egrégia Turma achou por bem dar provimento parcial ao recurso voluntário, para afastar a tributação sobre os valores pagos aos músicos e produtores musicais, nos termos da decisão sintetizada da ementa abaixo:

“Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2004 a 30/09/2006

**CONTRIBUIÇÕES SEGURADOS EMPREGADO E
CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. OBRIGAÇÃO
RECOLHIMENTO.**

Nos termos do artigo 30, inciso I, alíneas “a” e “b”, da Lei nº 8.212/91, a empresa é obrigada a arrecadar as contribuições dos segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais a seu serviço, descontando-as das respectivas remunerações e recolher o produto no prazo contemplado na legislação de regência.

PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS MÚSICOS E AFINS NA PRODUÇÃO DE OBRA MUSICAL. DIREITOS CONEXOS. ESPÉCIE DO GÊNERO DIREITOS AUTORAIS. HIPÓTESE DE ISENÇÃO.

De conformidade com o artigo 28, § 9º, alínea “v”, da Lei nº 8.212/91, os valores pagos a título de cessão de direitos autorais encontram-se fora do campo de incidência das contribuições previdenciárias, não se caracterizando, portanto, como salário-de-contribuição.

Em observância aos preceitos inscritos no artigo 1º da Lei nº 9.610/1998, na conceituação dos direitos autorais, estende-se sob esta denominação os direitos de autor e os que lhes são conexos, o que nos leva a conclusão que o direito conexo é espécie do gênero direito autoral, afastando, portanto, a incidência de contribuições previdenciárias sobre os valores pagos aos músicos e diretores musicais pela cessão de tais direitos, mormente quando comprovado mediante Termos de Cessão de Direitos Conexos, trazidos à colação pela contribuinte.

NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA E DO CONTRADITÓRIO. INOCORRÊNCIA.

Tendo o fiscal autuante demonstrado de forma clara e precisa os fatos que suportaram o lançamento, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e do contraditório, bem como em observância aos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, nos moldes da legislação de regência, especialmente artigo 142 do CTN, não há que se falar em nulidade do lançamento.

LANÇAMENTO. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL – MPF. EVENTUAIS IRREGULARIDADES. NULIDADE. NÃO APLICABILIDADE. JURISPRUDÊNCIA DOMINANTE.

Na esteira da jurisprudência dominante no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, a existência de eventuais irregularidades na emissão do Mandado de Procedimento Fiscal – MPF, não tem o condão de ensejar a nulidade do lançamento, entendimento que, apesar de não compartilhar, adoto em homenagem à economia processual.

NORMAS PROCESSUAIS. PROVA DOCUMENTAL. MOMENTO APRESENTAÇÃO. APÓS IMPUGNAÇÃO. POSSIBILIDADE. PRINCÍPIO DA INSTRUMENTALIDADE E VERDADE MATERIAL.

O artigo 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/72, estabelece como regra geral para efeito de preclusão que a prova documental deverá ser apresentada juntamente à impugnação do contribuinte, não impedindo, porém, que o julgador conheça e analise novos documentos ofertados após a defesa inaugural, em observância aos princípios da verdade material e da instrumentalidade dos atos administrativos, sobretudo quando se prestam a corroborar tese aventada em sede de primeira instância e contemplada pelo Acórdão recorrido.

Recurso Voluntário Provido em Parte.”

5) **NFLD nº 37.097.889-7 – Processo nº 12259.000760/2009-11** – Remunerações pagas pela empresa aos segurados empregados a título de PRL. Referida Notificação fora incluída na pauta de 21/11/2013, tendo esta Egrégia Turma provido parcialmente o recurso voluntário, consoante Acórdão nº 2401-003.293, da lavra do Conselheiro Kleber Ferreira de Araújo, assim ementado:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 30/11/2006

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS PLR. META RELACIONADA AO INCREMENTO DO FATURAMENTO. INEXISTÊNCIA DE LUCRO. POSSIBILIDADE DO PAGAMENTO.

Tendo o acordo para pagamento da PLR estabelecido como meta o aumento do faturamento, é lícita a distribuição da verba independentemente da existência de lucro no período, desde que a meta estipulada tenha sido atingida.

PLR DECORRENTE DE DIVERSAS METAS. ALCANCE DE PARTE DAS METAS. POSSIBILIDADE DE PAGAMENTO.

A PLR pode ser paga de forma proporcional, quando o programa que o institui exige o cumprimento de várias metas e apenas uma delas não é alcançada.

PAGAMENTO DE PLR. PERÍODO AQUISITIVO. POSSIBILIDADE APURAÇÃO EM PERÍODO DIFERENTE DO ANO CIVIL.

O fato da empresa efetuar a apuração da PLR em período não coincidente com o ano civil não descaracteriza os pagamentos a esse título.

PLR. PAGAMENTOS EM PERCENTUAIS DISTINTOS EM RAZÃO DO CARGO DO EMPREGADO. POSSIBILIDADE.

A lei de regência não exige que o pagamento da PLR dê-se em percentuais idênticos para todos os empregados.

PLR. PAGAMENTO A SEGURADO QUE NÃO TRABALHAVA NA EMPRESA NO PERÍODO AQUISITIVO DO DIREITO. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES.

Incidem contribuições sobre os valores pagos a título de PLR a segurados que não trabalhavam na empresa durante o período de aquisição do direito.

BÔNUS DECORRENTE DO LANÇAMENTO DE AÇÕES. EVENTUALIDADE NÃO DECORRENTE DE LIBERALIDADE DO EMPREGADOR. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES.

Incidem contribuições sobre a gratificação paga em razão do lançamento de ações da empresa, posto que a eventualidade não decorreu de mera liberalidade do empregador, restando afastada a aplicação da norma desonerativa prevista no item 7 da alínea “e” do § 9. do art. 28 da Lei n.º 8.212/1991.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2004 a 30/11/2006

NULIDADE DO LANÇAMENTO. FALTA DE MPF PRÉVIO. INOCORRÊNCIA.

O lançamento fiscal foi respaldado em MPF válido, descabendo a alegação de nulidade.

NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não se vislumbra na decisão recorrida o cerceamento ao direito de defesa do sujeito passivo, posto que o órgão a quo apreciou todos as provas juntadas aos autos e fundamentou o indeferimento dos pedidos para produção de prova pericial e para juntada de novos documentos.

Recurso Voluntário Provido em Parte.”

6) Remunerações constantes de reclamatórias trabalhistas, sem a lavratura de NFLD correlata;

Dessa forma, no julgamento da presente autuação impõe-se à observância às decisões levadas a efeito nas NFLD's suso mencionadas, em face da íntima relação de causa e efeito que os vincula, uma vez que os fatos geradores pretensamente não informados em GFIP foram caracterizados/lançados naqueles lançamentos.

Em tempo, mister considerar que parte dos fatos geradores que deixaram de ser informados sequer foram objeto de lançamento principal (remunerações constantes de reclamatórias trabalhistas) ou mesmo assim o foram, tendo havido, porém, o reconhecimento por parte da contribuinte, com o respectivo recolhimento do débito (**NFLD nº 37.097.892-7** – Pagamento realizados a cooperativas de trabalho - Baixado por liquidação, em 21/01/2008, consoante informação constante da tela de fl. 223).

Na esteira desse entendimento, no mérito, uma vez rechaçados em parte os créditos tributários com esteio nos fatos geradores que restaram afastados nas NFLD's supra, aludidas decisões devem, igualmente, ser adotadas neste julgamento, afastando, por conseguinte, a penalidade aplicada pertinente aos valores que foram retirados da base de cálculo das contribuições previdenciárias, na linha do decidido nos processos principais.

DO CÁLCULO DA MULTA – LEI Nº 11.941/2009 - RETROATIVIDADE

Por derradeiro, em que pese à procedência parcial do lançamento em seu mérito, destaca-se que posteriormente à lavratura do Auto de Infração fora publicada a Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, trazendo nova redação ao artigo 32 da Lei nº 8.212/91, acrescentando, ainda, o artigo 32-A aquele Diploma Legal, estabelecendo nova forma do cálculo da multa ora exigida e, bem assim, determinando a exclusão da multa de mora do artigo 35 da Lei nº 8.212/91, com a consequente aplicação das multas constantes da Lei nº 9.430/96, senão vejamos:

“Art. 32. A empresa é também obrigada a:

I - preparar folhas-de-pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pelo órgão competente da Seguridade Social;

II - lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos;

III – prestar à Secretaria da Receita Federal do Brasil todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis de seu interesse, na forma por ela estabelecida, bem como os esclarecimentos necessários à fiscalização; [\(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)

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; [\(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)

[...]

§ 1º (Revogado). [\(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)

§ 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. [\(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)*

§ 3º (Revogado). [\(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)

§ 4º (Revogado). [\(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)

§ 5º (Revogado). [\(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)

§ 6º (Revogado). [\(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)

§ 7º (Revogado). [\(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)

§ 8º (Revogado). [\(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)

§ 9º *A empresa deverá apresentar o documento a que se refere o inciso IV do caput deste artigo ainda que não ocorram fatos geradores de contribuição previdenciária, aplicando-se, quando couber, a penalidade prevista no art. 32-A desta Lei.*

§ 10. *O descumprimento do disposto no inciso IV do caput deste artigo impede a expedição da certidão de prova de regularidade fiscal perante a Fazenda Nacional. [\(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)*

§ 11. *Em relação aos créditos tributários, os documentos comprobatórios do cumprimento das obrigações de que trata este artigo devem ficar arquivados na empresa até que ocorra a prescrição relativa aos créditos decorrentes das operações a que se referam. [\(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)*

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: [\(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#).

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

II – de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo. [\(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#).

§ 1º Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso II do caput deste artigo, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo fixado para entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não-apresentação, a data da lavratura do auto de infração ou da notificação de lançamento. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

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

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

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

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

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

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

[...]

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).”

Partindo dessa premissa, em face da legislação posterior contemplando penalidades mais benéficas para o mesmo fato gerador, impõe-se à aplicação desse novo cálculo da multa, em observância ao disposto no artigo 106, inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional, que assim prescreve:

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

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

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

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

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

Antes mesmo de contemplar as razões meritórias, mister analisarmos o disposto no artigo 113 do Código Tributário Nacional, o qual determina que as obrigações

tributárias são divididas em duas espécies, principal e obrigação acessória. A primeira diz respeito à ocorrência do fato gerador do tributo em si, por exemplo, recolher ou não o tributo propriamente dito, extinguindo juntamente com o crédito decorrente.

Por outro lado, a obrigação acessória relaciona-se às prestações positivas ou negativas constantes da legislação de regência, de interesse da arrecadação ou fiscalização tributária, sendo exemplo de seu descumprimento deixar a contribuinte de informar em GFIP a totalidade dos fatos geradores das contribuições previdenciárias, situação que se amolda ao caso *sub examine*.

Após a unificação das Secretarias das Receitas Previdenciária e Federal, em Receita Federal do Brasil (“Super Receita”), as contribuições previdenciárias passaram a ser administradas pela RFB que, em curto lapso temporal, compatibilizou os procedimentos fiscalizatórios e, por conseguinte, de constituição de créditos tributários, estabelecendo, igualmente, para os tributos em epígrafe multas de ofício a serem aplicadas em observância à Lei nº 9.430/1996, conforme alterações na legislação introduzidas pela Lei nº 11.941/2009.

Como se observa, a nova legislação, de fato, contemplou inédita fórmula de cálculo de aludidas multas que, em suma, vem sendo conduzida pelo Fisco e fora adotada no Acórdão recorrido, da seguinte forma:

1) Na hipótese do descumprimento de obrigações acessórias ocorrer de maneira isolada (p.ex. tão somente deixar de informar a totalidade dos fatos geradores em GFIP), com a ocorrência da observância da obrigação principal (pagamento do tributo devido), aplicar-se-á para o cálculo da multa o artigo 32-A da Lei nº 8.212/91;

2) Por seu turno, quando o contribuinte, além de inobservar as obrigações acessórias, também deixar de recolher o tributo correspondente, a multa a ser aplicada deverá obedecer aos ditames do artigo 35-A da Lei nº 8.212/91, que remete ao artigo 44 da Lei nº 9.430/96, determinando a aplicação de multa de ofício de 75%;

Não obstante parecer simples, aludida matéria encontra-se distante de remansoso desfecho. Isto porque, a legislação anterior apartava as autuações por descumprimento de obrigações acessórias das notificações fiscais (NFLD) decorrentes de inobservância das obrigações principais, levando a efeito multas distintas, inclusive, no segundo caso, com aplicação de multa de mora variável no decorrer do tempo (fases processuais).

Assim, com a introdução de novas formas de cálculo da multa, nos casos de descumprimento de obrigações tributárias (principal e acessória), os lançamentos pretéritos, bem como aqueles mais recentes que abarcam fatos geradores relacionados a período anterior a referida alteração, tiveram que ser reanalisados com a finalidade de se verificar a melhor modalidade do cálculo da penalidade e, se mais benéfico, aplicá-lo.

A propósito da matéria, o ilustre Conselheiro Júlio César Vieira Gomes se manifestou com muita propriedade, conforme se depreende do excerto do Voto condutor do Acórdão nº 2402-001.895, exarado nos autos do processo nº 15983.000199/2008-92, de onde peço vênua para transcrever e adotar como razões de decidir:

“[...]”

O recorrente já se beneficiou do direito à relevação de parte da multa aplicada pela correção parcial da falta, mas ainda não quanto à retroatividade benéfica prevista no artigo 106 do Código Tributário Nacional e em face da regra trazida pelo artigo 26 da Lei nº 11.941, de 27/05/2009 que introduziu na Lei nº 8.212, de 24/07/1991 o artigo 32-A. Passo, então, ao exame desse direito. Seguem transcrições:

[...]

Podemos identificar nas regras do artigo 32-A os seguintes elementos:

- a) é regra aplicável a uma única espécie de declaração, dentre tantas outras existentes (DCTF, DCOMP, DIRF etc): a Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP;*
- b) é possibilitado ao sujeito passivo entregar a declaração após o prazo legal, corrigi-la ou suprir omissões antes de algum procedimento de ofício que resultaria em autuação;*
- c) regras distintas para a aplicação da multa nos casos de falta de entrega/entrega após o prazo legal e nos casos de informações incorretas/omitidas; sendo no primeiro caso, limitada a vinte por cento da contribuição;*
- d) desvinculação da obrigação de prestar declaração em relação ao recolhimento da contribuição previdenciária;*
- e) reduções da multa considerando ter sido a correção da falta ou supressão da omissão antes ou após o prazo fixado em intimação; e*
- f) fixação de valores mínimos de multa.*

Inicialmente, esclarece-se que a mesma lei revogou as regras anteriores que tratavam da aplicação da multa considerando cem por cento do valor devido limitado de acordo com o número de segurados da empresa:

Art. 79. Ficam revogados:

I – os §§ 1º e 3º a 8º do art. 32, o art. 34, os §§ 1º a 4º do art. 35, os §§ 1º e 2º do art. 37, os arts. 38 e 41, o § 8º do art. 47, o § 2º do art. 49, o parágrafo único do art. 52, o inciso II do caput do art. 80, o art. 81, os §§ 1º, 2º, 3º, 5º, 6º e 7º do art. 89 e o parágrafo único do art. 93 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991;

Para início de trabalho, como de costume, deve-se examinar a natureza da multa aplicada com relação à GFIP, sejam nos casos de “falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo” ou “informações incorretas ou omitidas”.

No inciso II do artigo 32-A em comento o legislador manteve a desvinculação que já havia entre as obrigações do sujeito passivo: acessória, quanto à declaração em GFIP e principal, quanto ao pagamento da contribuição previdenciária devida;

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

*Portanto, temos que o sujeito passivo, **ainda que tenha efetuado o pagamento** de cem por cento das contribuições previdenciárias, estará sujeito à multa de que trata o dispositivo.*

*Comparando com o artigo 44 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, que trata das multas quando do lançamento de ofício dos tributos federais, vejo que as regras estão em outro sentido. As multas nele previstas incidem em razão **da falta de pagamento** ou, quando sujeito a declaração, pela falta ou inexatidão da declaração, aplicando-se apenas ao valor que não foi declarado **e nem pago**. Melhor explicando essa diferença, apresentamos o seguinte exemplo: o sujeito passivo, obrigado ao pagamento de R\$ 100.000,00 apenas declara em DCTF R\$ 80.000,00, embora tenha efetuado o pagamento/recolhimento integral dos R\$ 100.000,00 devidos, qual seria a multa de ofício a ser aplicada? **Nenhuma**. E se houvesse pagamento/recolhimento parcial de R\$ 80.000,00? Incidiria a multa de 75% (considerando a inexistência de fraude) sobre a diferença de R\$ 20.000,00. Isto porque a multa de ofício existe como decorrência da constituição do crédito pelo fisco, isto é, de ofício através do lançamento. Caso todo o valor de R\$ 100.000,00 houvesse sido declarado, ainda que não pagos, a DCTF já teria constituído o crédito tributário sem necessidade de autuação.*

A diferença reside aí. Quanto à GFIP não há vinculação com o pagamento. Ainda que não existam diferenças de contribuições previdenciárias a serem pagas, estará o contribuinte sujeito à multa do artigo 32-A da Lei nº 8.212, de 24/07/1991. Seguem transcrições:

LEI Nº 9.430, DE 27 DE DEZEMBRO DE 1996.

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

...

Seção V

Normas sobre o Lançamento de Tributos e Contribuições

...

Multas de Lançamento de Ofício

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

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

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

A DCTF tem finalidade exclusivamente fiscal, diferentemente do caso da multa prevista no artigo 32-A, em que independentemente do pagamento/recolhimento da contribuição previdenciária, o que se pretende é que, o quanto antes (daí a gradação em razão do decurso do tempo), o sujeito passivo preste as informações à Previdência Social, sobretudo os salários de contribuição percebidos pelos segurados. São essas informações que viabilizam a concessão dos benefícios previdenciários. Quando o sujeito passivo é intimado para entregar a GFIP, suprir omissões ou efetuar correções, o fisco já tem conhecimento da infração e, portanto, já poderia autuá-lo, mas isso não resolveria um problema extrafiscal: as bases de dados da Previdência Social não seriam alimentadas com as informações corretas e necessárias para a concessão dos benefícios previdenciários.

Por essas razões é que não vejo como se aplicarem as regras do artigo 44 aos processos instaurados em razão de infrações cometidas sobre a GFIP. E no que tange à “falta de declaração e nos de declaração inexata”, parte também do dispositivo, além das razões já expostas, deve-se observar o Princípio da Especificidade - a norma especial prevalece sobre a geral: o artigo 32-A da Lei nº 8.212/1991 traz regra aplicável especificamente à GFIP, portanto deve prevalecer sobre as regras no artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 que se aplicam a todas as demais declarações a que estão obrigados os contribuintes e responsáveis tributários. Pela mesma razão, também não se aplica o artigo 43 da mesma lei:

Auto de Infração sem Tributo

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

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

Em síntese, para aplicação de multas pelas infrações relacionadas à GFIP devem ser observadas apenas as regras do artigo 32-A da Lei nº 8.212/1991 que regulam exaustivamente a matéria. É irrelevante para tanto se houve ou não pagamento/recolhimento e, nos casos que tenha sido lavrada NFLD (período em que não era a GFIP suficiente para a

constituição do crédito nela declarado), qual tenha sido o valor nela lançado.

*E, aproveitando para tratar também dessas NFLD lavradas anteriormente à Lei nº 11.941, de 27/05/2009, não vejo como lhes aplicar o artigo 35-A, que fez com que se estendesse às contribuições previdenciárias, a partir de então, o artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, pois haveria retroatividade maléfica, o que é vedado; nem tampouco a nova redação do artigo 35. Os dispositivos legais não são interpretados em fragmentos, mas dentro de um conjunto que lhe dê unidade e sentido. As disposições gerais nos artigos 44 e 61 são apenas partes do sistema de cobrança de tributos instaurado pela Lei nº 9.430/1996. Quando da falta de pagamento/recolhimento de tributos são cobradas, além do principal e juros moratórios, valores relativos às penalidades pecuniárias, que podem ser a **multa de mora**, quando embora a destempo tenha o sujeito passivo realizado o pagamento/recolhimento antes do procedimento de ofício, ou a **multa de ofício**, quando realizado o lançamento para a constituição do crédito. Essas duas espécies são excludentes entre si. Essa é a sistemática adotada pela lei.*

[...]

Retomando os autos de infração de GFIP lavrados anteriormente à Lei nº 11.941, de 27/05/2009, há um caso que parece ser o mais controvertido: o sujeito passivo deixou de realizar o pagamento das contribuições previdenciárias (para tanto foi lavrada a NFLD) e também de declarar os salários de contribuição em GFIP (lavrado AI). Qual o tratamento do fisco? Por tudo que já foi apresentado, não vejo como bis in idem que seja mantida na NFLD a multa que está nela sendo cobrada (ela decorre do falta de pagamento, mas não pode retroagir o artigo 44 por lhe ser mais prejudicial), sem prejuízo da multa no AI pela falta de declaração/omissão de fatos geradores (penalidade por infração de obrigação acessória ou instrumental para a concessão de benefícios previdenciários). Cada uma das multas possuem motivos e finalidades próprias que não se confundem, portanto inibem a sua unificação sob pretexto do bis in idem.

Agora, temos que o valor da multa no AI deve ser reduzido para ajustá-lo às novas regras mais benéficas trazidas pelo artigo 32-A da Lei nº 8.212/1991. Nada mais que a aplicação do artigo 106, inciso II, alínea “c” do CTN:

[...]

De fato, nelas há limites inferiores. No caso da falta de entrega da GFIP, a multa não pode exceder a 20% da contribuição previdenciária e, no de omissão, R\$ 20,00 a cada grupo de dez ocorrências:

Art. 32-A. (...):

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

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

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

Certamente, nos eventuais casos em a multa contida no auto-de-infração é inferior à que seria aplicada pelas novas regras (por exemplo, quando a empresa possui pouquíssimos segurados, já que a multa era proporcional ao número de segurados), não há como se falar em retroatividade.

Outra questão a ser examinada é a possibilidade de aplicação do §2º do artigo 32-A:

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

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

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

Deve ser esclarecido que o prazo a que se refere o dispositivo é aquele fixado na intimação para que o sujeito passivo corrija a falta. Essa possibilidade já existia antes da Lei nº 11.941, de 27/05/2009. Os artigos 291 e 292 que vigoram até sua revogação pelo Decreto nº 6.727, de 12/01/2009 já traziam a relevação e a atenuação no caso de correção da infração.

E nos processos ainda pendentes de julgamento neste Conselho, os sujeitos passivos autuados, embora pudessem fazê-lo, não corrigiram a falta no prazo de impugnação; do que resultaria a redução de 50% da multa ou mesmo seu cancelamento. Entendo, portanto, desnecessária nova intimação para a correção da falta, oportunidade já oferecida, mas que não interessou ao autuado. Resulta daí que não retroagem as reduções no §2º:

Art.291. Constitui circunstância atenuante da penalidade aplicada ter o infrator corrigido a falta até o termo final do prazo para impugnação.

§1º A multa será relevada se o infrator formular pedido e corrigir a falta, dentro do prazo de impugnação, ainda que não contestada a infração, desde que seja o infrator primário e não tenha ocorrido nenhuma circunstância agravante.

...

Art.292. As multas serão aplicadas da seguinte forma:

...

V - na ocorrência da circunstância atenuante no art. 291, a multa será atenuada em cinqüenta por cento.

Retornando à aplicação do artigo 32-A da Lei nº 8.212, de 24/07/1991, ressalta-se que a verificação da regra mais benéfica deve ser em relação ao valor da multa aplicada no auto-de-infração, anteriormente à qualquer outra redução em face da correção parcial da falta ou outro motivo. Isto porque a retroatividade benéfica do artigo 106 do CTN se opera no plano da subsunção do fato à nova regra jurídica. A relevação de parte da multa pela correção parcial da falta do decorrer do processo deve ser realizada após a incidência da nova regra. Melhor explicando: devem ser comparadas as duas multas, a aplicada pela fiscalização com a prevista no artigo 32-A, inciso II da Lei nº 8.212, de 24/07/1991, prevalecendo a menor; após, a relevação de parte da multa remanescente na proporção da correção parcial da infração. [...]"

Na esteira desse entendimento, em que pese à procedência parcial do lançamento em relação ao mérito, impõe-se determinar o recálculo da multa, com fulcro no artigo 32-A da Lei nº 8212/91, na forma prescrita na legislação hodierna mais benéfica, retroagindo, portanto, para alcançar fatos pretéritos.

Quanto às demais alegações da contribuinte, não merece aqui tecer maiores considerações, porquanto incapazes de ensejar a reforma da decisão recorrida e/ou macular o crédito previdenciário ora exigido, especialmente quando desprovidos de qualquer amparo legal ou fático, bem como já devidamente debatidas/rechacadas pelo julgador de primeira instância.

Por todo o exposto, estando o Auto de Infração *sub examine* parcialmente em consonância com os dispositivos legais que regulam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO RECURSO VOLUNTÁRIO E DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, para excluir a penalidade aplicada em relação aos pretensos fatos geradores rechaçados nos lançamentos principais (NFLD's correlatas), bem como recalcular a multa nos termos do artigo 32-A, inciso I, da Lei nº 8.212/1991, se mais benéfico ao contribuinte, pelas razões de fato e de direito encimadas.

Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.

Voto Vencedor

Conselheiro Elias Sampaio Freire – Redator Designado

Ouso divergir do ilustre conselheiro relator no que diz respeito à regra de aplicação da multa mais benéfica.

Na hipótese dos autos o contribuinte foi autuado pela entrega da GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, com previsão legal no art. 32, IV e § 5º da Lei nº 8.212, de 1991.

A obrigação principal tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente, nos termos do art. 113, § 1º, do CTN, tendo por fato gerador, de acordo com o art. 114 do mesmo diploma legal, a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Já o fato gerador da obrigação tributária acessória, diz o art. 115 do CTN, é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

Isto porque em se tratando de obrigação acessória, clara é a disposição do § 3º do art. 113 do CTN, de que a sua inobservância converte-a em obrigação principal relativamente a penalidade pecuniária, como no dizer de Luiz A. Gurgel de Faria, in. Código Tributário Nacional Comentado, que havendo descumprimento da obrigação acessória, ela se converte em principal relativamente à penalidade pecuniária (§3º), o que significa dizer que a sanção imposta ao inadimplente é uma multa que, como tal, constitui uma obrigação principal, sendo exigida e cobrada através dos mesmos mecanismos aplicados ao tributo.

Assim sendo, já que pelo simples fato da sua inobservância, a obrigação acessória é convertida em principal (CTN, art. 113, § 3º), sujeitando-se, portanto, ao lançamento de ofício, na forma do art. 149 do CTN.

Relembre-se que, no presente caso o contribuinte foi autuado pela entrega da GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, com previsão legal no art. 32, IV e § 5º da Lei nº 8.212, de 1991.

Ocorre que a MP n.º 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, ao mesmo tempo em que revogou os referidos dispositivos da Lei nº 8.212, de 1991, promoveu nova sistemática de aplicação de multas.

Assim dispunha o revogado art. 32, § 5º da Lei n.º 8.212, de 1991, *in verbis*:

“§ 5º A apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no parágrafo anterior. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97). (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)”

Código Tributário Nacional, que dá tratamento específico no que tange a aplicação temporal de norma que trate penalidades, em seu art. 106, prevê que caso a nova lei traga tratamento mais benéfico para o contribuinte, deve se reduzir ou cancelar as multas aplicadas, *in verbis*:

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

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

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

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

É Indubitável a aplicação da multa benéfica, conforme disciplina do art. 106, II, "c" do CTN.

O ponto submetido a apreciação deste colegiado resume-se em definir como deve ser aplicada a multa nos termos da atual regência normativa.

O supracitado art. 32, § 5º, destinava-se a punir a apresentação, pelo contribuinte, de declaração inexata quanto aos dados relativos a fatos geradores de tributos, independentemente da existência ou não de tributo a recolher.

Ante o exposto e em decorrência da alteração legislativa, o acórdão recorrido optou por aplicar a regra contida no art. 32-A da Lei n.º 8.212, de 1991, *in verbis*:

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).

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

II – de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

Sob a égide da sistemática anterior à MP n.º 449, de 2008, a constatação pelo Fisco de que o contribuinte apresentara declaração inexata ensejaria o direito de aplicação da multa do art. 32, § 5º, da Lei 8.212, de 1991, que poderia corresponder a 100% do valor relativo às contribuições não declaradas, limitada aos valores previstos no art. 32, § 4º, da Lei 8.212, de 1991, *in verbis*:

§ 4º A não apresentação do documento previsto no inciso IV, independentemente do recolhimento da contribuição, sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente a multa variável equivalente a um multiplicador sobre o valor mínimo previsto no art. 92, em função do número de segurados, conforme quadro abaixo: (Parágrafo e tabela acrescentados pela Lei nº 9.528, de 10.12.97). (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)

0 a 5 segurados-1/2 valor mínimo

6 a 15 segurados-1 x o valor mínimo

16 a 50 segurados-2 x o valor mínimo

51 a 100 segurados-5 x o valor mínimo

101 a 500 segurados-10 x o valor mínimo

501 a 1000 segurados-20 x o valor mínimo

1001 a 5000 segurados-35 x o valor mínimo

acima de 5000 segurados-50 x o valor mínimo

Nessa mesma hipótese, caso se verificasse, além da declaração incorreta, a existência de tributo não recolhido, ter-se-ia, em acréscimo, a incidência da multa prevista na redação anterior do art. 35, inciso II, da referida lei (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009), *in verbis*:

“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).”

Vê-se, pois, na sistemática revogada, a existência de multas diversas para fatos geradores igualmente distintos e autônomos: uma, prevista no art. 32, § 5º, que tem natureza de multa por descumprimento de obrigação acessória e, portanto, constituirá o próprio crédito tributário, não guardando vinculação com a obrigação principal de pagamento do tributo devido no prazo de lei; e a outra, consistente em penalidade pecuniária que decorre do não recolhimento do tributo devido dentro do respectivo vencimento, prevista no art. 35, II.

Entendo que na atual sistemática, nos casos de lançamento de ofício, têm-se uma única multa, prevista no art. 35-A da Lei 8.212, de 1991, que faz remissão expressa ao art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Ou seja, a multa prevista no art. 44, inciso I da Lei 9.430, de 1997, decorrente do lançamento de ofício é única, no importe de 75% (se não duplicada), e visa apenas, de forma conjunta, tanto o não pagamento (parcial ou total) do tributo devido, quanto a não apresentação da declaração ou a declaração inexata, sem haver como mensurar o que foi aplicado para punir uma ou outra infração.

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

Deste modo, impõe-se determinar a aplicação da regra pertinente à de aplicação da multa mais benéfica, entre a vigente no momento da prática da conduta apenada e a atualmente disciplinada no art. 44, I da Lei nº 9.430, de 1996, deduzidos os valores levantados a título de multa nas NFLDs correlatas.

Isso posto, dirijo do relator para DAR PROVIMENTO PARCIAL AO RECURSO VOLUNTÁRIO, determinando o recálculo da multa com base no artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96.

É como voto.

Elias Sampaio Freire.

CÓPIA