ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 13896.002157/2010-64

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

CÓPIA

Processo nº	13896.002157/2010-64
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**2402-003.231 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de	22 de novembro de 2012
Matéria	AUTO DE INFRAÇÃO: GFIP. FATOS GERADORES
Recorrente	CPM BRAXIS S/A
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

AUXÍLIO-TRANSPORTE PAGO HABITUALMENTE E EM DINHEIRO. NÃO INCIDÊNCIA. JURISPRUDÊNCIA DO STF.

O valor do auxílio-transporte pago habitualmente em pecúnia tem natureza indenizatória; portanto, não integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias e das destinadas a terceiros.

PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR.

Não incide contribuição previdenciária sobre pagamentos a título de previdência complementar privada disponibilizado à totalidade dos segurados empregados e dirigentes da empresa.

GFIP. OMISSÕES. INCORREÇÕES. INFRAÇÃO. PENALIDADE MENOS SEVERA. RETROATIVIDADE BENIGNA. PRINCÍPIO DA ESPECIALIDADE.

Em cumprimento ao artigo 106, inciso II, alínea "c" do CTN, aplica-se a penalidade menos severa modificada posteriormente ao momento da infração. A norma especial prevalece sobre a geral: o artigo 32-A da Lei n° 8.212/1991 traz regra aplicável especificamente à GFIP, portanto deve prevalecer sobre as regras no artigo 44 da Lei n° 9.430/1996 que se aplicam a todas as demais declarações a que estão obrigados os contribuintes e responsáveis tributários.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 14/12/2012 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES, Assinado digitalmente em 14/12/2012 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 07/01/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para que sejam excluídos do lançamento os valores relativos ao programa de previdência complementar e ao transporte dos segurados e para adequação da multa remanescente ao artigo 32-A da Lei n° 8.212/91, caso mais benéfica.

CÓPIA

Julio Cesar Vieira Gomes – Presidente e Relator.

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Julio Cesar Vieira Gomes, Ana Maria Bandeira, Lourenço Ferreira do Prado, Ronaldo de Lima Macedo, Thiago Taborda Simões e Nereu Miguel Ribeiro Domingues.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 14/12/2012 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES, Assinado digitalmente em 14/12/2012 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 07/01/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Relatório

CÓPIA

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão de primeira instância que julgou procedente em parte a autuação fiscal de 24/09/2010 que decorre da omissão em GFIP de fatos geradores de contribuições previdenciárias. A multa foi reduzida pela exclusão da parcela relativa ao "Reembolso Assistência Médica". Vê-se que esse lançamento constitui crédito sobre as mesmas parcelas do processo do principal, apenas se diferencia por se referirem à obrigação acessória de declará-los. Seguem transcrições de trechos da decisão recorrida:

> *AUTO DE INFRAÇÃO POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA ACESSÓRIA: APRESENTAR GFIP COM OS DADOS NÃO CORRESPONDENTES AOS FATOS GERADORES DE TODAS AS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.*
>
> *JUÍZO DE CONSTITUCIONALIDADE Embora a Impugnação argua a constitucionalidade de normas, com base nas quais deu-se o lançamento, é vedado à instância administrativa de julgamento proferir decisões a respeito (artigo 26-A do Decreto 70.235/1972).*
>
> *DUPLICIDADE DE LANÇAMENTO A declaração em GFIP e inclusão em parcelamento, durante ação fiscal, de valores lançados não caracteriza "duplicidade de lançamento", por força das disposições do artigo 138 do CTN.*
>
> *ARBITRAMENTO - AFERIÇÃO INDIRETA. LANÇAMENTO COM BASE EM SUPOSIÇÕES*
>
> *Os valores lançados não foram arbitrados ou obtidos indiretamente por aferição. Constam dos autos planilhas informativas, anexadas ao Relatório Fiscal, que informam como foram obtidas as bases de cálculo consideradas e que são corroboradas pelas informações constantes dos anexos DD e RL.*
>
> *CRÉDITO RECONHECIDO POR DECISÃO JUDICIAL TRANSITADA EM JULGADO*
>
> *Consta que o Contribuinte seria titular de crédito perante a RFB, decorrente de decisão judicial relativa à Mandado de Segurança, o que foi objeto de "Requerimento de Restituição de Valores Indevidos - RRVI".*
>
> *Concluído o processo relativo ao RRVI, com a final apuração do eventual crédito devido ao Contribuinte, este terá direito, em processo próprio, com o atendimento das respectivas e devidas formalidades legais, a compensá-lo com os créditos tributários então pendentes. O lançamento fiscal em análise tem objeto e trâmite próprios, que independem do trâmite do processo*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 14/12/2012 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES, Assinado digitalmente em 14/12/2012 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 07/01/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

relativo ao RRVI. Deverá, por isso, seguir, não se vinculando ao desfecho daquele.

A DETERMINAÇÃO DO SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS

Exceto nas hipóteses com expressa previsão legal, "... a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título ... destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma ..." (artigo 28 da Lei 8.212/91).

PRECARIEDADE DAS PROVAS

Os elementos constantes dos autos - os anexos, documentos e demonstrativos - devidamente articulados pelo Relatório Fiscal, cumprem os requisitos legais capazes de assegurar a certeza e a liquidez do crédito tributário constituído, estando descartada a alegação de que teria havido precariedade, quanto às provas sobre as quais se assenta o levantamento.

PRODUÇÃO DE PROVAS

No âmbito do processo administrativo fiscal, a produção de provas submete-se ás disposições do artigo 16 do Decreto 70.235/72. Quanto às diligências e perícia: não foram suscitadas questões ou motivos que as justificassem. Ainda quanto à prova pericial, não foram cumpridos os requisitos legais pertinentes, incidindo, por isso, os efeitos do parágrafo primeiro do artigo 16. Quanto ao protesto pela posterior juntada de documentos, fica ressalvada a aplicação da regra do parágrafo quarto do mesmo artigo 16.

...

Levantamentos fiscais

"11 – DIFERENÇA FOLHA X GFIP 13 SAL", "15 – DIFER FOLHA X GFIP 13 SAL DIRET", "151 – DIFER FOLHA X GFIP 13 SAL DIRET" e "D1 – DIF FOLHA X GFIP EMPREGADOS" Valores extraídos de arquivos digitais, incluídos em folhas de pagamento, mas não declarados em GFIP.

O Relatório Fiscal informa:

6.15. - Pela planilha geral, ANEXO II, docs. 01 a 186v, temos as informações detalhadas dos valores de GFIP (valores meramente informativos) e das rubricas consideradas no presente termo de débito, unificadas em uma só planilha.

7 - Os valores das bases de cálculo, estão também especificados, de forma sintética, no RELATÓRIO DE LANÇAMENTOS - RL.

8 - A Autuada apresentou planilhas de diversas rubricas, considerando-se que os valores foram pagos aos empregados do CNPJ de final 0001. Todavia, após confrontar essas informações com a GFIP, notou-se a existência de divergências, quanto ao CNPJ informado. Isto posto, as informações tratadas, e o levantamento de débito foi feito considerando-se o CNPJ constante da GFIP.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 14/12/2012 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES, Assinado digitalmente em 14/12/2012 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 07/01/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

"13 – 13 SALARIO DIV RUBRICAS":

O Relatório Fiscal apresenta uma planilha com nomes de segurados e respectivos valores recebidos ("rubricas do 13º salário"), sobre as quais não incidiram contribuições previdenciárias.

"AC – AJ CUSTO RUBRICA 342" O Contribuinte informou que se trataria de "complementação ao valor do auxílio doença". Entretanto, o Auditor Fiscal constatou que:

6.9.1 - Todavia, em consulta à GFIP entregue pela Empresa, os empregados que receberam essa verba, NÃO tiveram nenhuma movimentação, exceção feita ao sr. Cláudio Wagner, que teve em 07/2006 a movimentação I1, que nada tem a ver com o alegado pela Empresa, se não vejamos:

6.9.1.1 - As instruções de GFIP, no que respeita à movimentação dos empregados, traz como movimentação I1:

I1 - Rescisão sem justa causa, por iniciativa do empregador, inclusive rescisão antecipada do contrato a termo;

6.9.2 - Pelo TIF 07, item 8, fl. 950 do anexo I, foi solicitado esclarecimento sobre o afastamento dos empregados, constantes da planilha abaixo. No esclarecimento, foi declarado: "Nenhum dos profissionais listado estiveram afastados no período (2006)".

"AM – REEMBOLSO ASSISTENC MEDICA" O Relatório Fiscal informa tratar-se de reembolso de despesas médicas com um único empregado (Paul Robert Bergami), o que seria contrário às disposições da letra "q" parágrafo nono, inciso I do artigo 28 da Lei 8.212/91, concluindo que:

6.7.2 - Por outro lado, essa rubrica nada tem a ver com o plano de assistência médica que a Empresa proporcionava aos seus empregados. Trata-se de uma verba específica, paga exclusivamente a um empregado;

"AT – ADICIONAL DE TRANSFERENCIA":

Segundo esclarecimento prestado pelo Contribuinte, tratar-se-ia do pagamento previsto na letra "g" do parágrafo nono do artigo 28 da Lei 8.212/91. O Auditor Fiscal, entretanto, constatou que:

6.10.1 - Não assiste qualquer razão o alegado, tendo em vista que os valores pagos a esse título, para a empregada constante da planilha abaixo, o foram de forma reiterada, o que está frontalmente em desacordo com a previsão legal para adicional de transferência.

Segue planilha informando pagamentos mensais de R$ 2.545,75 (total de R$ 12.728,75), para Márcia Cristina de Jesus Neves, entre agosto e dezembro de 2006.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 14/12/2012 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES, Assinado digitalmente em 14/12/2012 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 07/01/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

"B1 – BÔNUS EMPREGADOS" e "B5 – BÔNUS DIRETORES NO EMPREGADOS":

Os créditos tributários relativos a estes lançamentos foram incluídos em parcelamento *(petição de fls. 6508/6511 e anexos Discriminativo Analítico de Débito Desmembrado – DADD, fls. 6705/6774), requerido pelo Contribuinte depois do início da ação fiscal.*

"HA – HORAS ADICIONAIS":

Conta que se trata de "horas adicionais", sobre cujos pagamentos não teriam incidido contribuições previdenciárias. O Relatório Fiscal informa:

6.8. - HA - HORAS ADICIONAIS - A Autuada deixou de incidir contribuições previdenciárias, sobre diversas rubricas de horas adicionais, conforme planilha VI, ANEXO II, docs. 253 a 254v;

6.8.1 - Nos esclarecimentos, doc. 127 do anexo I, item 2, f até k, a Empresa declara que não fez incidir contribuições previdenciárias sobre essas rubricas;

"L1 – PLR EMPREGADOS CAT 1" e "L5 – PLR DIRETORIA CATEG 5":

Os créditos tributários relativos a estes lançamentos foram incluídos em parcelamento *(petição de fls. 6508/6511 e anexos Discriminativo Analítico de Débito Desmembrado – DADD, fls. 6705/6774), requerido pelo Contribuinte depois do início da ação fiscal.*

"P1 – PREV PRIV RELAÇÃO COM EMPREGAD", "P5 – PREV PRIV RELAÇÃO COM DIRETORE", "C1 – PREV PRI CONTAB EMPREGADOS" e "C5 – PREVID PRIV CONTAB DIRETORES N":

Trata-se de pagamentos realizados apenas para uma parte dos empregados, a título de "previdência privada". O Contribuinte informou à Auditoria Fiscal que tal benefício seria pago a todos os empregados ("adesão automática", com a assinatura do contrato de trabalho). Constatou-se, entretanto, que o benefício era concedido a apenas parte dos empregados (menos de 5% deles), justamente para "os detentores de cargos mais altos (executivos, consultores, coordenadores, gerentes, diretores, vice-presidente e presidente)".

Consta que, não obstante formal intimação específica, o Contribuinte não informou os beneficiários individualmente, sendo que parte deles pode ser identificada pela Auditoria Fiscal, a partir de informações colhidas nos registros contábeis.

...

O desencadeamento dos fatos – primeiro, as intimações do Auditor Fiscal e respostas do Contribuinte; depois, a Impugnação – efetivamente indicam que o Contribuinte custeou previdência privada para parte de seus empregados; e, quanto aos demais, se também custeou, jamais demonstrou nos autos,

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 14/12/2012 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES, Assinado digitalmente em 14/12/2012 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 07/01/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

não obstante reiteradas e específicas intimações expedidas pela Fiscalização.

Aliás, o Contribuinte poderia facilmente ter se desincumbido da comprovação, caso tivesse:

1. Apresentado as folhas de pagamento analíticas, pois, ainda que não sujeitos à incidência de contribuições previdenciárias, os respectivos valores individualizados haveriam de ser informados, inclusive para efeito da determinação/demonstração da remuneração total de cada empregado.

2. Apresentado os demonstrativos de cálculo da apuração das mensalidades pagas à administradora, pois os valores mensais despendidos a tal título são evidentemente variáveis, pois dependem, não apenas da quantidade de segurados no respectivo mês, como provavelmente das respectivas remunerações dos beneficiários. Aliás, quanto à variação dos valores pagos, a própria planilha de fls. 1739/1759 demonstra expressamente esta variação de valores.

Não é plausível que, despendendo o Contribuinte vultosa importância mensal, supostamente abrangendo todos os seus empregados, não tenha podido demonstrar, nem mesmo para um único mês, como foi precisamente apurado respectivo montante.

Nestas circunstâncias, em face dos valores apurados pela Fiscalização nos registros contábeis e demais informações prestadas pelo Contribuinte, a título de custeio de previdência complementar de empregados (valores estes sobre os quais incidem contribuições previdenciárias, exceto quando atendida exigência legal específica); e, considerando que o Contribuinte foi formalmente (e de maneira reiterada) intimado a comprovar o atendimento da exigência legal, deixando de cumpri-la, está correto o entendimento da Fiscalização de que sobre os respectivos valores incidem contribuições previdenciárias, na forma implementada.

"P4 – PRO LABORE 4":

Segundo informações prestadas pelo Contribuinte, tratar-se-ia de adiantamentos, por conta do décimo terceiro salário pago à Diretoria. Entretanto, o Auditor Fiscal não teria encontrado os respectivos descontos, quando dos correspondentes pagamentos, assim expondo os fatos:

6.5.1 - Esclarecendo o item 5 do TIF 01, a Autuada declara: Sub-item 5.1, doc. 148 do anexo I:

"A rubrica 304 corresponde ao adiantamento por conta de 13° salário pago para a diretoria".

6.5.2 - Instada a demonstrar o desconto por conta dessa rubrica, vez que, se há pagamento de adiantamento, obrigatoriamente terá que haver o desconto de tal adiantamento, quando do

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 14/12/2012 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES, Assinado digitalmente em 14/12/2012 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 07/01/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

efetivo pagamento da rubrica, no caso em pauta, quando do pagamento do 13° salário, a Autuada declarou:

"A Fiscalizada informa que não encontrou, até o momento, os documentos demonstram o desconto, razão pela qual, solicita a esta D. Fiscalização o prazo adicional de 20 dias".

Até o presente momento, nada foi informado ou esclarecido;

O Relatório Fiscal, em face de tais constatações, conclui, a respeito:

6.5.4 - Essa Auditoria analisou todos os valores descontados dos empregados acima, durante todo o ano de 2006 e NADA localizou;

6.5.5 - Por conta disso, referidos valores foram considerados como pagamentos efetivos e NÃO como adiantamento por conta de 13° salário, conforme declarou a Autuada;

"P7 – PRO LABORE 7":

Trata-se também de pagamentos de pro labore, cujas circunstâncias são assim informadas no Relatório Fiscal:

.... A Autuada considerou essa rubrica como não incidente. Todavia, trata-se de pagamento a título de pro-labore;

6.6.1 - Em 11/05/2010, foram apresentados esclarecimentos a cerca dessa rubrica - doc. 130 do anexo I, item 10, d, onde a Empresa declara que apenas um profissional teve incidência de contribuição. Trata-se do sr. Antônio Carlos Rego Gil, mês 10/2006, o que se confirmou pela análise das GFIP's.

Segue um quadro demonstrativo com os beneficiários e respectivos pagamentos, no qual é excluído o valor pago a Antonio Carlos Rego Gil.

"R1 – RETENTION EMPREGADOS" e "R5 – RETENTION DIRETORES não EMPREG":

Consta que, tendo sido intimado para prestar esclarecimentos acerca dos pagamentos, o Contribuinte assim informou:

"Trata-se de bônus pagos para a retenção de talentos. A fiscalizada informa a existência denominada" Retenção", a que representa o mesmo evento, sendo decorrente de atualizações de sistema".

Adiante, o Relatório Fiscal informa:

6.4.4- Em 30/04/2010, a Empresa apresentou esclarecimentos sobre "Bônus de Retenção" - fls.3, item C - doc. 23 do anexo I, onde informa: "Nos termos em que solicitado por esta D. Fiscalização,são apresentadas cópias de 5 (cinco) contratos de assunção de obrigações (doc. 02)." Referidos verdade a Empresa apresentou 8 (oito) contratos e não 5 (cinco), como informado no item C, fls. 3 dos esclarecimentos de 30/04/2010 e para alguns apresentou aditivo) fazem parte do presente termo de débito - docs. 79 a 104 do anexo I. Da análise dos 8 (oito)

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 14/12/2012 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES, Assinado digitalmente em 14/12/2012 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 07/01/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

contratos apresentados, pode se observar, por exemplo, o seguinte:

(...).

São, então, enumerados os empregados beneficiários destes pagamentos, concluindo que:

6.4.5. - Pela análise das amostras dos contratos apresentados, está claro que a Empresa pretendeu dar um caráter eventual ao pagamento dessa rubrica, visto que em referidos contratos, está previsto sempre o pagamento de uma parcela durante o ano, com data e valor previsto;

6.4.6. - No entanto, na prática, o que se vê EFETIVAMENTE, são pagamentos efetuados mês a mês;

6.4.7 - Como pode-se depreender da análise dos itens III e IV dos contratos apresentados, os pagamentos feitos a esse título nada mais são do que uma gratificação, um prêmio, uma bonificação, um incentivo, uma "luva", "a compra do passe" do empregado, com vistas a retê-lo (RETENTION) no quadro de empregados da Empresa;

6.4.8 - Da análise da cláusula 7 a dos contratos ora em análise, tem se claramente a intenção da Empresa de transferir a sua responsabilidade pelos encargos trabalhistas ao empregado, se não vejamos". "As partes concordam que todos os tributos e contribuições sociais ou parafiscais incidam ou que venham incidir diretamente sobre o presente contrato serão de responsabilidade exclusiva de ...".

(...).

Constam dos autos cópias de tais contratos e, em alguns casos, respectivos aditamentos (fls. 380/405).

"UT – COTA UTILIDADE":

***Os créditos tributários relativos a estes lançamentos foram incluídos em parcelamento** (petição de fls. 6508/6511 e anexos Discriminativo Analítico de Débito Desmembrado – DADD, fls. 6705/6774), requerido pelo Contribuinte depois do início da ação fiscal.*

"VT VALE TRANSPORTE EM PECÚNIA" Os valores pagos pelo Contribuinte a título de "vale transporte" foram considerados remuneração (e, portanto, sujeitos à incidência de contribuições previdenciárias), porque realizados em dinheiro, em desacordo com a legislação, pertinente.

Demais informações do Relatório Fiscal Quanto às GFIP e recolhimentos previamente realizados pelo Contribuinte, consta do Relatório Fiscal:

10. - DA GFIP - Para os valores considerados no presente termo de débito, o contribuinte NÃO apresentou GFIP. Os valores

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 14/12/2012 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES, Assinado digitalmente em 14/12/2012 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 07/01/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

constantes em GFIP apresentadas pela Empresa, DEIXARAM de ser considerados no presente termo de débito.

10.1 . - Os valores relativos à GFIP constantes da planilha geral, referem-se, EXCLUSIVAMENTE, aos segurados para os quais houve algum valor de levantamento de débito. Assim sendo, NÃO reflete o total das GFIP's apresentadas.

11 . - DAS GPS's - Nenhuma GPS foi objeto de apropriação para o presente termo de débito. As GPS's pagas pela autuada foram consideradas como pagamento dos valores DECLARADOS EM GFIP.

Consta, também, que em face das alterações introduzidas na Lei 8.212/91 pela Medida Provisória (MP) 449/08 (convertida na Lei 11.941/09) na determinação da multa incidente sobre as contribuições previdenciárias não recolhidas e não declaradas em GFIP, foram comparadas ambas as sistemáticas de cálculo da multa – a da Lei 8.212/91 (vigente no período a que se referem os fatos geradores) e a da Lei 11.941/09 (vigente quando do lançamento) – e, em atenção às disposições do artigo 106 do Código Tributário Nacional (CTN), foi aplicada a mais benéfica para o Contribuinte, conforme planilha demonstrativa.

Contra a decisão, o recorrente interpôs recurso voluntário, onde reitera as alegações trazidas na impugnação:

a) os órgãos administrativos estão obrigados a aplicar as decisões de mérito proferidas em sede de recurso repetitivo e repercussão geral. Daí, são indevidas as contribuições sobre ajuda de custo, adicional de transferência e vale-transporte em dinheiro. Com relação a apenas essa última, indicada decisão do STF;

b) embora tenha sido desmembrado o processo para que os valores parcelados fossem segregados, ainda assim existe duplicidade e o lançamento é nulo;

c) também seria nulo, pois o lançamento foi realizado por aferição indireta e não com base na documentação, como afirma a fiscalização;

d) sobre as rubricas não parceladas não incidem a contribuição previdenciária;

e) são indevidos os juros e multa cobrados.

***Levantamentos**:*

11 – DIFERENÇA FOLHA X GFIP 13 SAL", "15 –DIFER FOLHA X GFIP 13 SAL DIRET", "151 – DIFER FOLHA X GFIP 13 SAL DIRET", "D1 – DIF FOLHA X GFIP EMPREGADOS" "HA – HORAS ADICIONAIS", "P4 – PRO LABORE 4" "P7 – PRO LABORE 7" e "13 – 13 SALARIO DIV RUBRICAS

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 14/12/2012 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES, Assinado digitalmente em 14/12/2012 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 07/01/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

A recorrente alega desde a impugnação que incluiu os valores em parcelamento.

Retention/Retension

Segundo justifica o Contribuinte, trata-se de "... valores pagos em razão dos contratos de captação/retenção de talentos pela Impugnante ...".

Nega que tenham ocorrido os pagamentos mensais, mencionados pela Fiscalização e novamente fundamenta a não incidência de contribuições previdenciárias nas disposições do número sete da letra "e" do parágrafo nono do artigo 28 da Lei 8.212/91.

Levantamentos de pro-labore, décimo-terceiro salários, folha de pagamento maior que a GFIP e horas adicionais

Declara que os valores relativos aos levantamentos também estariam incluídos em GFIP retificadora e incluídos no parcelamento previsto na Lei 11.941/09.

Reembolso de assistência médica

Conforme esclarecido pela própria empresa no item 9 do TIF 01, somente o empregado Paul Robert Bergami recebia valores a título reembolso de despesas médicas (doc. 13), sendo certo que à época todos os outros empregados da empresa aderiram ao plano de saúde oferecido pela empresa.

Todavia, o fato de somente um empregado, dentre milhares, não aceitar o piano oferecido pela Impugnante, preferindo o reembolso mensal do valor correspondente ao plano por ele escolhido não desconfigura a total abrangência da cobertura oferecida pela Impugnante, não havendo que se falar em incidência das contribuições previdenciárias sobre esta rubrica.

Ajuda de custo

Reconhece que a informação prestada originariamente pelo Contribuinte (tratar-se-ia de "complementação do valor do auxílio doença"*) era equivocada e apresenta nova versão acerca dos fundamentos dos respectivos pagamentos:*

Adicional de transferência

Assim, para afastar a pretensão fiscal de incidência de contribuição previdenciária sobre os mencionados valores, a Impugnante esclarece que a empregada Mareia Cristina de Jesus Neves percebeu valores a título de ajuda custo em razão de transferência provisória, nas competências de agosto, setembro, outubro, novembro e dezembro de 2006, não havendo que se falar em integração desses valores na respectiva base de cálculo tributária.

Previdência privada

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 14/12/2012 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES, Assinado digitalmente em 14/12/2012 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 07/01/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Nega que os pagamentos seriam realizados a apenas uma parte dos empregados:

Vale transporte pago em dinheiro

Ressalta a existência de decisão do Supremo Tribunal Federal (STF) pela não descaracterização do benefício, quando pago em dinheiro.

Regularidade fiscal. Crédito reconhecido por decisão judicial transitada em julgado.

Informa ser titular de um crédito decorrente de sentença judicial favorável, com trânsito em julgado, que lhe asseguraria haveres no montante de R$ 21.570.482,23 e destaca as disposições do artigo 162 do CTN, em razão do que propõe e requer:

"Indevida" aplicação da multa

Apresenta o argumento de que, como não existiria "irregularidade fiscal", tampouco "má fé", não haveria multa a ser aplicada, pois "... nestes casos o acessório segue o principal ...".

É o Relatório.

CÓPIA

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 14/12/2012 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES, Assinado digitalmente em 14/12/2012 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 07/01/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Voto

CÓPIA

Conselheiro Julio Cesar Vieira Gomes, Relator

Procedimentos formais

Quanto ao procedimento da fiscalização e formalização do lançamento também não se observou qualquer vício. Foram cumpridos todos os requisitos dos artigos 10 e 11 do Decreto n° 70.235, de 06/03/72, *verbis*:

> *Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:*
>
> *I - a qualificação do autuado;*
>
> *II - o local, a data e a hora da lavratura;*
>
> *III - a descrição do fato;*
>
> *IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;*
>
> *V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;*
>
> *VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.*
>
> *Art. 11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterá obrigatoriamente:*
>
> *I - a qualificação do notificado;*
>
> *II - o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;*
>
> *III - a disposição legal infringida, se for o caso;*
>
> *IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.*

O recorrente foi devidamente intimado de todos os atos processuais que trazem fatos novos, assegurando-lhe a oportunidade de exercício da ampla defesa e do contraditório, nos termos do artigo 23 do mesmo Decreto.

> *Art. 23. Far-se-á a intimação:*
>
> *I - pessoal, pelo autor do procedimento ou por agente do órgão preparador, na repartição ou fora dela, provada com a assinatura do sujeito passivo, seu mandatário ou preposto, ou, no caso de recusa, com declaração escrita de quem o intimar; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 10.12.1997)*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 14/12/2012 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES, Assinado digitalmente em 14/12/2012 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 07/01/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *II - por via postal, telegráfica ou por qualquer outro meio ou via, com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 10.12.1997)*
>
> *III - por edital, quando resultarem improfícuos os meios referidos nos incisos I e II. (Vide Medida Provisória nº 232, de 2004)*

Portanto, em razão do exposto e nos termos das regras disciplinadoras do processo administrativo fiscal, não se identificam vícios capazes de tornar nulo quaisquer dos atos praticados e tão pouco se faz necessária a realização de diligência ou perícia, já que os autos estão devidamente instruídos para exame e julgamento:

> *Art. 59. São nulos:*
>
> *I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;*
>
> *II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.*

Ressalta-se que no desmembramento do processo originário de lançamento os valores parcelados não mais pertencem a esse processo ora sob exame. A alegada duplicidade neste processo, portanto, é improcedente. Reconhece-se aqui que as rubricas abaixo não integram o objeto:

> *1. "L1 – PLR EMPREGADOS CAT 1" e "L5 – PLR DIRETORIA CATEG 5", relativos a valores pagos a título de participação nos lucros e resultados (PLR).*
>
> *2. "B1 – BÔNUS EMPREGADOS" e "B5 – DIRETORES NO EMPREGADOS", relativos aos valores pagos a título de "bônus desvinculado da remuneração".*
>
> *3. "UT – COTA UTILIDADE", relativo a valores pagos a título de "cota utilidade".*

Portanto, entendo acertada a decisão recorrida e improcedentes as alegações reiteradas pela recorrente quanto à duplicidade, valor principal e acréscimos legais:

> *Com base nestes dados a Administração Tributária promoveu, nos respectivos lançamentos fiscais, as exclusões dos correspondentes valores, que foram formalizadas com base no "Parecer DRF/BRE/SECAT Nº 095/2011", de 12/04/2011 (fls. 6519/6534) e respectivos Discriminativos Analíticos de Débitos Retificados – DADD (constam cópias nos autos), do que o Contribuinte foi formalmente notificado em 27/04/2001 (fl. 7001), através da "Intimação DRF/BRE/SECAT Nº 930 – L" (fl. 7000).*
>
> *Nestas circunstâncias, a alegação da Impugnação de que, em face da inclusão (pelo Contribuinte) dos valores parcelados em GFIP e no lançamento fiscal (pelo Auditor Fiscal), teria caracterizado a ocorrência de "duplicidade de lançamento", carece de qualquer fundamento, pois os valores (fatos geradores/bases de cálculo), que o Contribuinte expressa e formalmente informou incluir em GFIP e no parcelamento da Lei 11.941/09, foram excluídos do lançamento fiscal e transferidos para outros lançamentos, que passaram a compor o*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 14/12/2012 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES, Assinado digitalmente em 14/12/2012 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 07/01/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

parcelamento, devendo os créditos tributários remanescentes (aqueles não indicados na manifestação do Contribuinte – fls. 6508/6511) ser considerados como saldo do lançamento fiscal, razão pela qual serão analisados adiante e oportunamente.

Quanto ao suposto lançamento por aferição indireta, também não procedem as alegações. Não se equipara a arbitramento o cumprimento do artigo 4º do CTN:

Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:

I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei;

II - a destinação legal do produto da sua arrecadação.

A fiscalização constatou na verdade que os pagamentos teriam natureza salarial e, portanto, sujeitos à incidência da contribuição previdenciária, independentemente da denominação atribuída pelo recorrente. Tudo com base na documentação apresentada.

O arbitramento ou aferição ocorreria caso fossem desconsiderados os valores escriturados e as contribuições fossem apuradas através de cálculos indiretos, conforme artigo 33, §3º da Lei nº 8.212/91:

Art. 33. À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, à fiscalização, à arrecadação, à cobrança e ao recolhimento das contribuições sociais previstas no parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições incidentes a título de substituição e das devidas a outras entidades e fundos.

...

§ 3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, lançar de ofício a importância devida.

Por tudo, voto pela rejeição das preliminares suscitadas.

No mérito

LEVANTAMENTOS DE PRO-LABORE, DÉCIMO-TERCEIRO SALÁRIOS, FOLHA DE PAGAMENTO MAIOR QUE A GFIP E HORAS ADICIONAIS

Embora tenha alegado do contrário, o exame dos processos de parcelamento confirma que essas parcelas não foram parcelas e a recorrente não trouxe em seu recurso qualquer contraprova que desconstituísse a cobrança. Mesmo no documento juntado pela recorrente para informar do parcelamento não constam tais parcelas.

"AC – AJ CUSTO RUBRICA 342", "AT – ADICIONAL DE TRANSFERENCIA", "R1 – RETENTION EMPREGADOS", "R5 – RETENTION DIRETORES NÃO EMPREG"

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 14/12/2012 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES, Assinado digitalmente em 14/12/2012 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 07/01/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Quanto à suposta existência de crédito reconhecido em juízo, a recorrente protocolou pedido de restituição que uma vez deferido será objeto de restituição. Não há qualquer relação dos supostos créditos com a falta de pagamento das contribuições previdenciárias sobre essas parcelas. Quando se opta pela restituição, não cabe mais a compensação.

Quanto à suposta ajuda de custo, de que na verdade seria uma complementação do auxílio-doença, a fiscalização constatou que os beneficiários dos pagamentos são diferentes e a recorrente não trouxe contraprovas do contrário.

Quanto ao adicional de transferência, apesar da denominação, não há qualquer documento apresentado que ateste a mudança da segurada, permanente ou transitória, de uma localidade para outra.

Quanto ao "retention", conforme reconhece a recorrente, os valores estão relacionados ao perfil profissional do segurado, ao seu valor para a empresa. De forma que através do pagamento da parcela, ele não vá para outras empresas. Trata-se, portanto, incentivo ao segurado, o que se caracteriza como parcela remuneratória, nos termos do artigo 28 da Lei 8.212/91.

"P1– PREV PRIV RELAÇÃO COM EMPREGAD", "P5 – PREV PRIV RELAÇÃO COM DIRETORE", "C1 – PREV PRI CONTAB EMPREGADOS", "C5 – PREVID PRIV CONTAB DIRETORES N"

Consta nos autos contrato celebrado com a empresa Bradesco Vida e Previdência S.A, fls. 1968, e planilhas com nomes dos segurados empregados.

Embora a decisão recorrida tenha reconhecido o pagamento a título de previdência complementar, manteve o lançamento pelo fato de que os valores não constavam na folha de pagamento e nem foram todos incluídos na planilha preparada por solicitação da fiscalização. Entendeu que a recorrente deveria ser capaz de informar o detalhamento por segurado do montante pago à entidade de previdência.

Do exame do contrato celebrado com a empresa Bradesco Vida e Previdência S.A constata-se que o benefício é extensivo à totalidade dos dirigentes e empregados da recorrente, inclusive consta adesão automática, e que o valor da contribuição observa o perfil de cada beneficiário.

Caso a fiscalização não tenha se convencido de que os valores se referem à previdência complementar, caberia a realização de outras diligências para desconsiderá-los como tal, mas não pelo fundamento de que não seriam disponibilizados a todos, já que a documentação indica que sim. De acordo com a artigo 28, §9º alínea "p" da Lei nº 8.212/91, o requisito para a isenção seria a ausência de condições restritivas para o acesso ao benefício, o que não ocorre no presente caso:

> *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*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 14/12/2012 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES, Assinado digitalmente em 14/12/2012 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 07/01/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

empregados e dirigentes, observados, no que couber, os arts. 9º e 468 da CLT;

Por tudo, entendo que devam ser excluídos do lançamento os valores, efetivamente, pagos para o programa de previdência complementar.

"VT VALE TRANSPORTE EM PECÚNIA"

Trata-se de matéria com trânsito em julgado no Supremo Tribunal Federal em 24/02/2012, que declarou a inconstitucionalidade da cobrança ainda quando o benefício é pago em pecúnia. Segue ementa do acórdão:

RE 478.410 - RECURSO EXTRAORDINÁRIO

***EMENTA**: CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA. VALE-TRANSPORTE. MOEDA. CURSO LEGAL E CURSO FORÇADO. CARÁTER NÃO SALARIAL DO BENEFÍCIO. ARTIGO 150, I, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. CONSTITUIÇÃO COMO TOTALIDADE NORMATIVA.*

1. Pago o benefício de que se cuida neste recurso extraordinário em vale-transporte ou em moeda, isso não afeta o caráter não salarial do benefício.

2. A admitirmos não possa esse benefício ser pago em dinheiro sem que seu caráter seja afetado, estaríamos a relativizar o curso legal da moeda nacional.

3. A funcionalidade do conceito de moeda revela-se em sua utilização no plano das relações jurídicas. O instrumento monetário válido é padrão de valor, enquanto instrumento de pagamento sendo dotado de poder liberatório: sua entrega ao credor libera o devedor. Poder liberatório é qualidade, da moeda enquanto instrumento de pagamento, que se manifesta exclusivamente no plano jurídico: somente ela permite essa liberação indiscriminada, a todo sujeito de direito, no que tange a débitos de caráter patrimonial.

4. A aptidão da moeda para o cumprimento dessas funções decorre da circunstância de ser ela tocada pelos atributos do curso legal e do curso forçado.

5. A exclusividade de circulação da moeda está relacionada ao curso legal, que respeita ao instrumento monetário enquanto em circulação; não decorre do curso forçado, dado que este atinge o instrumento monetário enquanto valor e a sua instituição [do curso forçado] importa apenas em que não possa ser exigida do poder emissor sua conversão em outro valor.

6. A cobrança de contribuição previdenciária sobre o valor pago, em dinheiro, a título de vales-transporte, pelo recorrente aos seus empregados afronta a Constituição, sim, em sua totalidade normativa.

Recurso Extraordinário a que se dá provimento.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 14/12/2012 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES, Assinado digitalmente em 14/12/2012 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 07/01/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Assim, em cumprimento ao artigo 26-A do Decreto nº 70.235/72, inclino à tese da Suprema Corte para que sejam excluídos do lançamento os valores correspondentes ao benefício em exame:

> *Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)*
>
> *...*
>
> *§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)*
>
> *I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)*
>
> *...*

MULTA APLICADA

É direito da recorrente a retroatividade benéfica prevista no artigo 106 do Código Tributário Nacional e em face da regra trazida pelo artigo 26 da Lei n° 11.941, de 27/05/2009 que introduziu na Lei n° 8.212, de 24/07/1991 o artigo 32-A. Passo, então, ao seu exame, sobretudo para explicar porque não deve ser aplicada ao caso a regra no artigo 44 da Lei n° 9.430/1996. Seguem transcrições:

> *Art.26. A Lei nº 8.212, de 1991, passa a vigorar com as seguintes alterações:*
>
> *...*
>
> *Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas:*
>
> *I – de R$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e*
>
> *II – de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo.*
>
> *§ 1º Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso II do caput deste artigo, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo fixado para entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não-apresentação, a data da lavratura do auto de infração ou da notificação de lançamento.*
>
> *§ 2º Observado o disposto no § 3º deste artigo, as multas serão reduzidas:*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 14/12/2012 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES, Assinado digitalmente em 14/12/2012 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 07/01/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

I – à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou II – a 75% (setenta e cinco por cento), se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação.

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

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

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

***Código Tributário Nacional**:*

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."

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.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 14/12/2012 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES, Assinado digitalmente em 14/12/2012 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 07/01/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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-se com o artigo 44 da Lei n° 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. Ao declarado e não pago é aplicada apenas multa de mora. Melhor explicando essa diferença, apresentamos o seguinte exemplo: o sujeito passivo, obrigado ao pagamento de R$ 100.000,00 apenas declara R$ 80.000,00, embora tenha efetuado o pagamento/recolhimento integral dos R$ 100.000,00 devidos, qual seria a multa aplicável? Somente a prevista no artigo 32-A. E se houvesse pagamento/recolhimento parcial de R$ 80.000,00? Incidiria a multa de 75% (considerando a inexistência de agravamento) sobre a diferença de R$ 20.000,00 e, independentemente disso, a multa do artigo 32-A em relação ao valor não declarado. 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 declaração constituiria o crédito tributário por confissão; portanto, 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 n° 8.212, de 24/07/1991:

> *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.*
>
> ...

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 14/12/2012 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES, Assinado digitalmente em 14/12/2012 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 07/01/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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 cinqüenta 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 extra-fiscal: 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 n° 8.212/1991 traz regra aplicável especificamente à GFIP, portanto deve prevalecer sobre as regras no artigo 44 da Lei n° 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 subseqüente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 14/12/2012 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES, Assinado digitalmente em 14/12/2012 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 07/01/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Em síntese, para aplicação de multas pelas infrações relacionadas à GFIP devem ser observadas apenas as regras do artigo 32-A da Lei n° 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 n° 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 n° 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 n° 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. As penalidades pecuniárias incluídas nos lançamentos já realizados antes da Lei n° 11.941, de 27/05/2009 são, por essa nova sistemática aplicável às contribuições previdenciárias, **conceitualmente multa de ofício** e pela **sistemática anterior multa de mora**. Do que resulta uma conclusão inevitável: independentemente do nome atribuído, a multa de mora cobrada nos lançamentos anteriores à Lei n° 11.941, de 27/05/2009 não é a mesma da multa de mora prevista no artigo 61 da Lei n° 9.430/1996. Esta somente tem sentido para os tributos recolhidos a destempo, mas espontaneamente, sem procedimento de ofício. Seguem transcrições:

> *Art.35.Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas "a", "b" e "c" do parágrafo único do art. 11, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996.*
>
> *Art.35-A.Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.*
>
> *Seção IV*
>
> *Acréscimos Moratórios Multas e Juros*
>
> *Art.61.Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.*
>
> *§1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subseqüente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 14/12/2012 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES, Assinado digitalmente em 14/12/2012 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 07/01/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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

Redação anterior do artigo 35:

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

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

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

b) quatorze por cento, no mês seguinte;

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

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

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

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

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

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

Retomando os autos de infração de GFIP lavrados anteriormente à Lei n° 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 n° 8.212/1991. Nada mais que a aplicação do artigo 106, inciso II, alínea "c" do CTN:

***Código Tributário Nacional**:*

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

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 14/12/2012 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES, Assinado digitalmente em 14/12/2012 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 07/01/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

...

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**."*

CÓPIA

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 §2° 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 n° 11.941, de 27/05/2009. Os artigos 291 e 292 que vigeram 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.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 14/12/2012 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES, Assinado digitalmente em 14/12/2012 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 07/01/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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 §2°:

> *Art.291.Constitui circunstância atenuante da penalidade aplicada ter o infrator corrigido a falta até o termo final do prazo para impugnação.*
>
> *§1ºA 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.*
>
> *...*
>
> *CAPÍTULO VI - DA GRADAÇÃO DAS MULTAS*
>
> *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 n° 8.212, de 24/07/1991, devem ser comparadas as duas multas, a aplicada pela fiscalização com a prevista no artigo 32-A da Lei n° 8.212, de 24/07/1991, prevalecendo a menor.

Em razão do exposto, voto pelo provimento parcial ao recurso para que seja reduzida a multa aplicada considerando a não incidência sobre os valores, efetivamente, pagos para o programa de previdência complementar e relativos ao transporte dos segurados. Após, seja reconhecida a retroatividade benéfica nos termos do parágrafo anterior.

É como voto.

Julio Cesar Vieira Gomes

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 14/12/2012 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES, Assinado digitalmente em 14/12/2012 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 07/01/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA