



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

<b>Processo nº</b>	13896.003160/2008-81
<b>Recurso nº</b>	000.000 Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>2401-02.138 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	1 de dezembro de 2011
<b>Matéria</b>	CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS
<b>Recorrente</b>	TELEFONICA DATA S/A
<b>Recorrida</b>	FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

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

**OMISSÃO DE FATOS GERADORES NA DECLARAÇÃO DE GFIP. INFRAÇÃO**

Apresentar a GFIP sem a totalidade dos fatos geradores de contribuição previdenciária caracteriza infração à legislação previdenciária, por descumprimento de obrigação acessória.

**AJUDA DE CUSTO. MUDANÇA DE LOCAL DE TRABALHO. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES. FALTA DE COMPROVAÇÃO DAS EXIGÊNCIA LEGAIS. IMPOSSIBILIDADE.**

Somente não é tributada a verba denominada a ajuda de custo, disponibilizada para fazer frente à despesas de mudança de local de trabalho, quando o sujeito passivo comprova a efetiva transferência do empregado e que a verba foi fornecida em parcela única e com esse propósito.

**PROGRAMA DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS EM CONFORMIDADE COM A NORMA DE REGÊNCIA. PAGAMENTO DE PARCELA NÃO PREVISTA NO PLANO. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES APENAS SOBRE OS VALORES REPASSADOS IRREGULARMENTE.**

Os pagamentos de parcelas sob a denominação de Participação nos Lucros e Resultados, que não estejam previstas no plano relativo a esse benefício, devem sofrer incidência de contribuições, sem que, no entanto, venham a desnaturar as parcelas fornecidas em consonância com a norma de regência, que devem ficar de fora da tributação.

**OMISSÃO DE FATOS GERADORES NA DECLARAÇÃO DE GFIP. CORREÇÃO PARCIAL. RELEVAÇÃO PROPORCIONAL**

Até o advento da IN SRP nº 23/2007, a legislação previa a possibilidade de relevação da multa na proporção do valor das contribuições sociais

previdenciárias relativas aos fatos geradores informados (art. 656, § 6º da IN SRP nº 3/2005)

A regra de hermenêutica do art. 112 do CTN preconiza que deva se dar a interpretação da maneira mais favorável ao contribuinte, no que diz respeito a lei tributária que defina infrações, nas situações em que menciona As obrigações tributárias acessórias, incluídas as possibilidades de atenuação ou relevação de multa, não podem ser criadas ou extintas via de atos normativas da Administração Tributária.

#### **ALTERAÇÃO DA LEGISLAÇÃO. MULTA MAIS BENÉFICA. APLICAÇÃO DA NORMA SUPERVENIENTE.**

Tendo-se em conta a alteração da legislação, que instituiu sistemática de cálculo da penalidade mais benéfica ao sujeito passivo, deve-se aplicar a norma superveniente aos processos pendentes de julgamento.

#### **ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

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

#### **REQUERIMENTO DE DILIGÊNCIA. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO.**

Será indeferido o requerimento de diligência quando esta não se mostrar útil para a solução da lide.

#### **ALEGAÇÕES DESACOMPANHADAS DE PROVAS. NÃO ACOLHIMENTO.**

Quando utilizadas para afastar fatos apresentadas pela autoridade fiscal e baseadas em documentos disponibilizados durante a auditoria, as alegações do sujeito passivo deverão estar lastreadas em elementos probatórios consistentes.

#### **RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO EM PARTE**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, I) Por unanimidade de votos, por indeferir os pedidos para a realização de diligência e juntada de documentos; II) Por unanimidade de votos, pelo provimento parcial do recurso, para: a) que se exclua da lavratura as competências 01 e 07/2004 do levantamento PLR - PARTICIPAÇÃO LUCROS RESULTADOS e todas as competências do levantamento "DED - Despesas com Educação"; e b) para que se aplique a relevação parcial da multa na proporção das contribuições declaradas até o prazo de impugnação; e III) Por maioria de votos, para que se aplique a multa mais favorável ao contribuinte na comparação entre o cálculo efetuado de acordo com o art. 44, I, da Lei n. 9.430/1996 e aquele resultante do auto de infração após a relevação parcial da multa. Vencido o conselheiro Marcelo Freitas de Souza Costa, que votou por aplicar o art. 32-A da Lei nº 8.212/91.

Elias Sampaio Freire - Presidente

Kleber Ferreira de Araújo - Relator

Participaram do presente julgamento o(a)s Conselheiro(a)s Elias Sampaio Freire, Kleber Ferreira de Araújo, Cleusa Vieira de Souza, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Marcelo Freitas de Souza Costa e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.

CÓPIA

## Relatório

Trata-se do Auto de Infração n.º 37.160.023-5, mediante o qual se aplicou ao sujeito passivo acima identificado multa pelo descumprimento da obrigação de informar na Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias.

De acordo com o Relatório Fiscal da Infração, fls. 04/13, a empresa deixou de declarar na guia informativa as seguintes remunerações:

- a) remunerações de segurados empregados não declaradas em GFIP e constantes em folhas de pagamento;
- b) parcela relativa à participação nos lucros, paga em desconformidade com a lei de regência;
- c) remunerações pagas a contribuintes individuais, constantes em folha de pagamento e/ou escrita contábil e não declaradas em GFIP;
- d) rubrica “960 – Ajuda de Custo Eventual”, a qual foi paga com habitualidade e em valores reajustáveis na mesma proporção dos salários;
- e) despesas com educação a empregados, sobre as quais a empresa não prestou esclarecimentos, e pagamento de despesas de educação vinculadas à gratificação sobre vendas;
- f) pagamentos de menores aprendizes que deixaram de ser informados na GFIP relativa à competência 13/2004;
- g) valores divergentes entre a GFIP e a contabilidade no que se refere ao pagamento de expatriados e honorários aos dirigentes e membros de conselhos empresariais;
- h) valores constantes em Recibos de Pagamento a Autônomos – RPA não incluídos em folha de pagamento;
- i) beneficiários constantes em pagamentos lançados na Declaração de Importo de Renda Retido na Fonte, não informados nas folhas de pagamento nem nas GFIP, os quais foram considerados como segurados empregados (0561 — IRRF — Rendimento do Trabalho Assalariado) e como contribuintes individuais (0588 — IRRF — Rendimento do Trabalho sem Vínculo Empregatício).

A empresa apresentou impugnação, tendo a DRJ em Campinas exarado o acórdão n.º 05-27.752, fls. 587/594, em que ficou decidido pela procedência da lavratura.

A empresa apresentou recurso voluntário, fls. 601/614, no qual, em apertada síntese, alegou que:

- a) impõe-se o sobrerestamento do presente AI, ao menos até o julgamento definitivo das NFLD n.ºs 37.182.755-8, 37.182.756-6, 37.182.757-49 37.182.758-2,

37.160.024-3, 37.160.025-1 e 37.160.026-0, uma vez que se constituem questões prejudiciais ao julgamento do presente feito;

b) no julgamento da NFLD n.º 37.160.024-3 foram excluídos os valores pagos a título de despesas com educação (levantamento “DED – Despesas com Educação”);

c) retificou as GFIP do período de janeiro a dezembro de 2004, para incluir no referido documento os fatos geradores das remunerações pagas aos empregados, estatutários e conselheiros, conforme comprovantes de entrega acostados à impugnação;

d) diante das considerações acima a multa imposta deve ser retificada;

e) a “Ajuda de Custo Eventual” foi repassada aos empregados a título de reembolso por despesas de representação e não foi paga com habitualidade;

f) a inexistência de habitualidade se verifica pelo fato dos pagamentos da “Ajuda de Custo Eventual” terem sido feitos somente no momento da rescisão do contrato de trabalho dos empregados Mauricio Doria de Camargo, Pedro Caminha Montenegro, Maria Ines Teixeira Yamamoto e Francisco Jose Manso;

g) corrigiu a infração relativa à falta de inclusão dos menores aprendizes na GFIP, por esse motivo, a penalidade correspondente a esses pagamentos deve ser excluída do AI;

h) os valores da conta “Honorários” dizem respeito a pagamentos efetuados aos conselheiros e diretores da recorrente pela empresa Telecomunicações de São Paulo S.A. – TELESP, além do mais resta comprovado pela documentação acostada que essa rubrica não é composta apenas do pagamento de remunerações;

i) as contribuições incidentes sobre os pagamentos feitos aos contribuintes individuais Hércio Rodrigues e Marcos Duarte da Silva foram integralmente quitadas, conforme comprovantes acostados;

j) não efetuou o pagamento de PLR, no ano de 2004, em três parcelas como afirma o Fisco. Os repasses nos meses de janeiro e julho foram efetuados conforme manda a legislação, todavia, o pagamento efetuado em março contemplou apenas os empregados transferidos da empresa Katalyx Transportation do Brasil Ltda., no mês de setembro de 2003. Esse pagamento é independente do acordo de PLR feito entre a recorrente e seus trabalhadores e não pode desnaturá-lo;

k) os valores discriminados na Planilha XIII, anexada ao presente AI, correspondem ao pagamento de aluguel a proprietários de diferentes imóveis, e não a segurados empregados e/ou contribuintes individuais, conforme pode comprovar pela juntada de novos documentos;

l) a multa deve ser reduzida, considerando-se a retroatividade benigna prevista no CTN, devendo-se assim aplicar-se o art. 32-A da Lei n.º 8.212/1991.

Ao final pede o reconhecimento da improcedência do AI e, caso necessário, a juntada de documentos e a realização de perícia técnica.

É o relatório.

CÓPIA

## Voto

Conselheiro Kleber Ferreira de Araújo, Relator

### Admissibilidade

O recurso merece conhecimento, posto que preenche os requisitos de tempestividade e legitimidade.

### Conexão entre os processos

Alega a recorrente que, em razão da conexão do presente AI com outros decorrentes da exigência das contribuições incidentes sobre as remunerações supostamente não declaradas, deve o presente processo permanecer sobrestado até o deslinde das contendas que possam interferir no seu julgamento.

Essa alegação não deve prevalecer, posto que todos os processos que a recorrente alega ter conexão com o AI que ora se analisa, foram objeto de apreciação a poucos minutos nessa seção de julgamento. Assim, todas as questões decididas no bojo dos processos 37.182.755-8, 37.182.756-6, 37.182.757-49 37.182.758-2, 37.160.024-3, 37.160.025-1 e 37.160.026-0 estão sendo levadas em conta no presente julgamento.

### Ajuda de Custo Eventual

Alega a recorrente que os valores relativos à rubrica “Ajuda de Custo Eventual” não poderiam ser tributadas, posto que correspondem a reembolso de despesas de representação pagas a alguns empregados, em parcela única, portanto, sem habitualidade.

Não devo concordar com essa assertiva. Conforme assinalou a própria defendant, fato corroborado pelos autos, esse pagamento deu-se por ocasião da rescisão do contrato de trabalho dos empregados Mauricio Doria de Camargo, Pedro Caminha Montenegro, Maria Inês Teixeira Yamamoto e Francisco José Manso. Assim, denota-se tratar de verba rescisória que não guarda relação com reembolso de despesas feitas para o trabalho, como quer fazer crer a recorrente.

Vejo que nenhum comprovante da despesa supostamente feita pelos segurados foi acostada com a defesa ou com o recurso. Além de que, da conta contábil de onde foram extraídos os referidos pagamentos, “Conta: 0031012990 - Outros Salários e Adicionais”, não foram exibidos os documentos que deram origem aos lançamentos, fato que nos leva a concluir que o Fisco acertou quando apurou as contribuições sobre esses valores.

A recorrente ainda suscita ainda a alínea “g” do § 9.º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991 para justificar a não incidência de contribuições previdenciárias sobre a rubrica, todavia, não demonstrou que os segurados envolvidos foram transferidos de local de trabalho, tampouco que as verbas foram disponibilizadas para indenizar despesas com transferência.

Diante das evidências apontadas, entendo que deve ser mantida a exigência de declaração em GFIP, quanto à verba “Ajuda de Custo Eventual”.

## Honorários

A recorrente alega que no ano de 2004, os pagamentos efetuados aos seus conselheiros e diretores foram suportados pela empresa Telecomunicações de São Paulo S. A. – TELES P, sendo que a contribuição previdenciária foi efetuada no CNPJ da empregadora (a autuada).

Em adição, afirma que os valores lançados na conta “Honorários” não se referem apenas ao pagamento de remunerações, mas a outras parcelas de caráter não remuneratório. Para comprovar a alegação, afirma ter juntado, nos autos do processo relativo à exigência das contribuições devidas, documento que atestaria a composição dos valores registrados na contabilidade.

Sustenta ainda que as contribuições incidentes sobre as parcelas remuneratórias foram quitadas, conforme documentos acostados.

Inicialmente, cabe ponderar que o referido demonstrativo (fl. 450 do processo n.º 13896.003148/2008-76) nada esclarece quanto à origem dos valores apurados. Na verdade, trata-se de demonstrativo desaccompañhado dos documentos que foram solicitados durante a ação fiscal e que poderiam elucidar a natureza dos valores lançados na conta contábil “Honorários”.

A empresa, mesmo não tendo atendido a intimação do Fisco, o que deu ensejo à aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória, poderia ter, durante o contencioso, apresentado os documentos que pudessem dar guarida a sua tese de que parte dos valores constantes na referida conta contábil não seriam suscetíveis de tributação.

Somente a planilha mencionada, para mim, não é suficiente a comprovar o que a empresa articula, mesmo porque a base de cálculo apurada pelo Fisco mediante análise contábil, no valor de R\$ 4.017.573,75 é bastante próxima do valore informado na Declaração de Imposto de Renda de Pessoa Jurídica na ficha correspondente a Remuneração a Dirigentes e a Conselho de Administração, que totalizou R\$ 4.037.373,75.

## Pagamento de aluguéis

O argumento de que o Fisco incluiu como salário-de-contribuição valores pagos a título de aluguéis, os quais teriam sido obtidos da DIRF carece de base probatória suficiente.

Analizando os anexos que acompanham o AI, pude verificar que a apuração foi dividida em remuneração paga a segurados empregados (Planilha I) e remuneração paga a segurados contribuintes individuais (Planilha II).

Sobre os valores lançados na “Planilha II”, a recorrente não se contrapôs, ao contrário, juntou as GFIP que supostamente saneariam a falta de declaração dos valores correspondentes.

Quanto aos valores pagos aos segurados empregados, que a empresa alega serem destinados a despesas de locação de imóveis, não há nenhum documento acostado na defesa ou no recurso que comprove tal afirmação.

Para solução desse ponto do recurso, já alegado em sede de defesa, é preciso que se analise a distribuição do ônus de provar no processo administrativo fiscal. Cabe ao Fisco indicar os elementos em que se baseou para efetuar a apuração do montante devido. Na

espécie, verifico que esse dever foi cumprido, quando o fisco mencionou os elementos analisados que o levaram a concluir pela existência das diferenças apuradas, os quais, diga-se de passagem, foram os documentos apresentados pelo contribuinte.

Esse, por sua vez, alega que foram incluídas na base de cálculo parcelas não sujeitas à incidência previdenciária, as quais dizem respeito ao pagamento de aluguéis. Todavia, nada foi juntado para fazer prova dessa alegação.

Sobre essa questão vale trazer à baila o que dispõe Decreto n. 70.235/1972, ao tratar da questão:

*Art. 16. A impugnação mencionará:*

*I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;*

*II - a qualificação do impugnante;*

*III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;*

*(...)*

Nesse sentido, nítido é o ônus do contribuinte de fazer prova dos fatos que articula. No caso em tela, verifico que poderiam ter sido acostados os contratos de locação ou os recibos de pagamento, dentre outros. Nada, porém, foi oferecido ao órgão de julgamento.

O ônus de provar os fatos impeditivo, modificativo ou extintivo do direito de quem acusa é da parte adversa, conforme se infere do disposto no art. 333 do CPC, *in verbis*:

*Art.333. O ônus da prova incumbe:*

*I-ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;*

*II-ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.*

*(...)*

Diante disso, entendo que não deva ser acatado o argumento de que foram lançadas contribuições sobre valores pagos a pessoas físicas a título de aluguéis, por absoluta falta de comprovação documental.

## Guias de pagamento

As guias de pagamento acostadas, que a recorrente alega quitar as contribuições relativas a pagamentos efetuados a autônomos, nada afetam a lavratura em questão, haja vista que a mesma decorre de aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória.

## Verba educação

No julgamento da impugnação apresentada contra o AI n.º 37.160.024-3, o órgão *a quo* excluiu do lançamento os valores agrupados no item “DED – Despesas com

Educação”, por esse motivo essas omissões relativas a essas remunerações não devem ser consideradas no presente AI.

### Gratificação sobre vendas

Apontou o Fisco pagamentos de despesas de educação como forma de premiar os segurados Ciro Alegro, Cláudia Novaes Ferreira e Fátima Campos. Tais pagamentos, segundo a Auditoria, teriam sido detectados mediante análise de faturas emitidas pela Escola de Administração de Empresas de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas.

A recorrente asseverou que tais despesas não tinham caráter salarial, por esse motivo não poderiam compor a base de cálculo das contribuições.

Sobre a tributação desses desembolsos posso dizer que os mesmos não constam das remunerações consideradas omitidas (ver Planilha, fl. 86 e seguintes), até porque todo o levantamento “DED – Despesas com Educação” foi excluído do crédito no julgamento de primeira instância.

Nesse sentido, essa alegação recursal perdeu o objeto.

### Menores aprendizes

O Fisco menciona no seu relatório o item de apuração denominado “FMA – FOPAG Menor Aprendiz”, o qual englobaria os valores não declarados em GFIP para a competência 13/2004 (13.º Salário), relativos aos pagamentos efetuados aos menores aprendizes.

As remunerações não declaradas constam da “Planilha VIII”, fl. 101. O Fisco afirma em seu relato que as mesmas não foram declaradas mesmo após a empresa ser intimada para regularizar a situação.

Compulsando os autos pude verificar que os documentos colacionados pela recorrente, fls. 334/336, não são hábeis a comprovar a correção da falta quanto a esse item, posto que não apresenta a declaração dos menores aprendizes, mas apenas a totalização das informações lançadas na GFIP.

### Participação nos Lucros e Resultados

De acordo com o Fisco, o pagamento de PLR descumpriu um dos requisitos exigidos pela Lei n.º 10.101/2000, qual seja, aquele previsto no § 2.º do art. 3.º, *verbis*:

*Art.3º-A participação de que trata o art. 2º não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista, não se lhe aplicando o princípio da habitualidade.*

(...)

*§2ºÉ vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil.*

(...)

A empresa, por sua vez, aduziu que as parcelas pagas em janeiro e julho foram efetuados em consonância com o plano de PLR 2003/2004, porém, os valores repassados em março dizem respeito a pagamento estranho ao referido plano, a qual abrangeu apenas os empregados que, em setembro de 2003, foram transferidos da empresa Katalyx Transportation do Brasil Ltda.

Analisemos o Acordo Coletivo de Trabalho colacionado às fls. 224/227, especificamente na parte que trata da periodicidade do PLR:

*3.ª — PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS -, AS EMPRESAS ,efetuarão o pagamento da PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS, da seguinte forma:*

*PARÁGRAFO PRIMEIRO - Em Fevereiro de 2004; pagarão aos empregados o valor correspondente à Participação dos Lucros, referente ao exercício de 2003, mediante atingimento de metas corporativas e das estabelecidas por equipes, conforme regras estabelecidas em acordo específico.*

*PARÁGRAFO SEGUNDO — No mês de Julho de 2.004, pagarão a cada empregado, uma parcela correspondente ao somatório, de ate 130% (cento e trinta por cento) de seu salário nominal e da vantagem pessoal, a titulo de PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS, referente ao exercido de 2004, condicionado ao atingimento das metas corporativas e das estabelecidas por equipe.*

*PARÁGRAFO TERCEIRO Os critérios de aferição de metas e avaliação de desempenho serão definidos em conjunto com a entidade sindical.*

Vê-se então que a previsão de pagamentos é de duas vezes por ano, em semestres distintos, portanto, em consonância com a norma de regência. Concluo, então, que o pagamento efetuado no mês de março não faz parte do acordo de PLR referido, portanto sobre essa parcela devem incidir as contribuições.

A meu ver, todavia, devem ficar de fora da apuração fiscal as quantias pagas em conformidade com o plano de PLR, uma vez que o próprio Fisco reconheceu que a única desconformidade do pagamento dessa rubrica foi a parcela disponibilizada no mês de março de 2004. Nesse sentido, sou forçado a concluir que o fato de ter havido o pagamento de uma parcela não contemplada no plano de PLR, mesmo que sob essa rubrica, não desnatura as demais parcelas pagas em conformidade com a norma específica. Diferentemente seria se o próprio plano já contivesse dispositivo garantindo o pagamento da PLR em periodicidade não permitida legalmente.

Diante dessas considerações, não devem ser consideradas infração a falta de declaração na GFIP da verba para a título de PLR – PARTICIPAÇÃO LUCROS E RESULTADOS nas competências 01 e 07/2004.

### **Correção parcial da falta**

Acerca da relevação da penalidade na proporção da correção da falta, confesso que alterei meu posicionamento a esse respeito. Em julgamento realizado nessa

Turma no dia 16/03/2011, fui vencido nessa questão, o que me levou a uma melhor reflexão sobre o tema tendo evoluído para o entendimento firmado no citado julgamento pela maioria da Turma. Nesse sentido, para justificar meu atual posicionamento, favorável a relevação da multa de forma parcial, para as ocorrências em que inexistiu a correção integral da falta, peço licença para transcrever o voto vencedor naquela ocasião da lavra do Ilustre Conselheiro Elias Sampaio Freire (Acórdão n.º 2401-01.693):

Ouso divergir do ilustre relator na sua seguinte afirmação: “Alinho-me aos que entendem que a concessão do benefício da relevação da penalidade por descumprimento de obrigações acessórias previstas na legislação previdenciária, hoje fora do nosso ordenamento, pressupunha a integral correção de cada ocorrência.”

Anteriormente, até o advento da IN SRP nº 23/2007, a legislação previa a possibilidade de relevação da multa na proporção do valor das contribuições sociais previdenciárias relativas aos fatos geradores informados (art. 656, § 6º da IN SRP nº 3/2005):

*Art. 656. (...)*

*(...)*

*§6º Na hipótese do inciso III do caput do art. 647, a entrega pelo autuado de GFIP informando parte dos fatos geradores omitidos na competência implicará a atenuação ou a relevação da multa na proporção do valor das contribuições sociais previdenciárias relativas aos fatos geradores informados, exceto: (REVOGADO PELA IN SRP nº 23/2007)*

*I os fatos geradores não relacionados no Relatório Fiscal;*

*II a diferença entre o valor total relativo à contribuição não declarada e o limite máximo estabelecido para a aplicação da multa.*

Ocorre que esta alteração, decorrente da revogação do aludido dispositivo normativo, não decorreu de alteração legal e sim de interpretação.

Há de se salientar que regra de hermenêutica do art. 112 do CTN preconiza que deva se dar a interpretação da maneira mais favorável ao contribuinte, no que diz respeito a lei tributária que defina infrações, nas situações em que menciona, in verbis:

*“Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:*

*I à capitulação legal do fato;*

*II à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;*

*III à autoria, imputabilidade, ou punibilidade; IV à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.”*

A expedição de atos normativas pela Administração Tributária deve aterse à observância dos princípios da legalidade e da razoabilidade. Embora o Código Tributário Nacional estabeleça que a obrigação acessória decorre da legislação tributária (art. 113, § 2º), expressão que compreende as leis, os tratados e as

convenções internacionais, os decretos e as normas complementares (atos normativos, decisões dos órgãos de jurisdição administrativa, as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades tributárias e convênios), não se deve perder de vista que sobreira sobre todo o sistema o princípio da legalidade.

Em comentário ao dispositivo, Luiz Alberto Gurgel de Faria enfatiza, na esteira da melhor doutrina, que apenas a lei formal poderia ser fonte de obrigação tributária acessória: (Código Tributário Nacional Comentado, Coord. Vladimir Passos de Freitas, 3a ed., Ed. RT, pp. 551552)

*A obrigação acessória decorre da 'legislação tributária' (§ 2º), o que há de ser interpretado em harmonia com a Constituição Federal. Com efeito, nos termos do art. 96 do CTN, a referida expressão 'compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes', de modo que, na concepção do legislador de 1966 (ano da promulgação do CTN), quaisquer desses atos poderiam instituir uma obrigação acessória.*

*Ocorre que, na Carta Magna em vigor, o princípio da legalidade foi reforçado 'ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei' (art. 5º, II), demonstrando que as obrigações acessórias não de ser criadas através de lei, formal e materialmente considerada, advinda, portanto, do Poder Legislativo, cabendo aos decretos e demais normas complementares o papel de explicitar a lei, viabilizando a sua melhor forma de execução, quando necessário. Portanto, as obrigações tributárias acessórias, incluídas as possibilidades de atenuação ou relevação de multa, não podem ser criadas ou extintas via de atos normativas da Administração Tributária.*

Pelo exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso, para relevar a multa na proporção do valor das contribuições sociais previdenciárias relativas aos fatos geradores informados em GFIP.

É como voto.

Diante dessas considerações, a multa para as competências em que houve correção parcial da falta deve ser relevada na proporção das contribuições previdenciárias declaradas na GFIP.

Nos termos do art. 291, § 1º, o sujeito passivo faz jus ao benefício uma vez que detém a condição de primário e apresentou GFIP retificadoras durante ação fiscal e também no prazo para impugnar. Eis o dispositivo.

*Art.291. Constitui circunstância atenuante da penalidade aplicada ter o infrator corrigido a falta até o termo final do prazo para impugnação. (Redação dada pelo Decreto nº 6.032, de 2007) (Revogado pelo Decreto nº 6.727, de 2009)*

*§ 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. (Redação*

*dada pelo Decreto nº 6.032, de 2007) (Revogado pelo Decreto nº 6.727, de 2009)*

Nesse sentido, deve o órgão preparador considerar a relevação parcial da penalidade para todas as competência em que o sistema informatizado comprove a entrega de GFIP até o prazo de defesa, contemplando fatos geradores não declarados quando do início da ação fiscal.

### **Multa mais benéfica**

De fato, com o advento da Medida Provisória MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, houve profunda alteração no cálculo das multas decorrentes de descumprimento das obrigações acessórias relacionadas à GFIP.

Na sistemática anterior, a infração de omitir fatos geradores em GFIP era punida com a multa correspondente a cem por cento da contribuição não declarada, ficando a penalidade limita a um teto calculado em função do número de segurados da empresa.

Quanto havia lançamento da obrigação principal relativo aos fatos geradores não declarados, o sujeito passivo ficava também sujeito à aplicação da multa de mora nos créditos lançados, num percentual do valor principal que variava de acordo com a fase processual do lançamento, ou seja, quanto mais cedo o contribuinte quitava o débito, menor era a multa imposta.

Com a nova legislação, há duas sistemáticas de aplicação da multa. Inexistindo o lançamento das contribuições, aplica-se apenas a multa de ofício prevista no art. 32-A da Lei nº 8.212/1991, que é calculada a partir de um valor fixo para cada grupo de 10 informações incorretas ou omitidas, nos seguintes termos:

*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*

*(...)*

Todavia, pelo art. 35-A da mesma Lei, também introduzido pela Lei nº 11.941/2009, ocorrendo o lançamento da obrigação principal, a penalidade decorrente do erro ou omissão na GFIP fica incluída na multa de mora constante no crédito constituído. Deixa, assim, de haver cumulação de multa punitiva e multa moratória, condensando-se ambas em valor único. Vejam o diz o dispositivo:

*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.*

É que o art. 44, I, da Lei nº 9.430/1996<sup>1</sup> prevê que, havendo declaração inexacta ou omissa de tributo, acompanhado da falta de recolhimento do mesmo, deve-se aplicar

<sup>1</sup> Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

a multa ali especificada. Como já exposto, nessas situações, a multa agora é una para ambas as infrações, descumprimento das obrigações principal e acessória.

Diante das considerações acima expostas, não há como se aplicar na situação em tela o art. 32-A da Lei n. 8.212/1991, como requer o sujeito passivo, posto que houve na espécie lançamento das contribuições correlatas. A situação sob enfoque pede a aplicação do art. 35-A da mesma Lei, o qual pode ou não ser mais benéfico ao contribuinte, posto que, para os casos em que o teto para aplicação da multa previsto na legislação revogada fica muito abaixo do valor da contribuição não declarada, há a possibilidade do valor da penalidade aplicada com fulcro na sistemática legal anterior situar-se num patamar inferior àquela calculada com base na norma atual.

Nesse sentido, deve o órgão responsável pelo cumprimento da decisão recalcular o valor da penalidade, posto que o critério atual pode ser mais benéfico para o contribuinte, de forma a prestigiar o comando contido no art. 106, II, “c”, do CTN<sup>2</sup>.

Deve-se, então, verificar, **competência a competência**, se a multa calculada nos termos do art. 44, I, da Lei n.º 9.430/1996 (75% da contribuição não declarada), deduzidas as multas aplicadas nas NFLD correlatas, resulta em valor mais benéfico ao contribuinte, tendo-se em conta que, em todas as competências, a penalidade aplicada foi limitada ao teto legal.

### **Pedido de Diligência Fiscal e juntada de documentos**

Quanto ao pedido de novas diligências probatórias, mediante a realização de Diligência Fiscal, entendo que não deva ser acatado. No processo administrativo fiscal vigora o princípio do livre convencimento motivado. Segundo o qual a autoridade julgadora tem liberdade para adotar a tese que ache mais adequada a solução da contenda, desde o que o faça com a devida motivação.

Nesse sentido, somente à autoridade que preside o processo é dado determinar a realização de perícias e diligências caso ache necessário. Não está o julgador obrigado a deferir pedidos de diligência probatória se os elementos constantes nos autos já lhe dão o convencimento suficiente para emissão da decisão.

Assim, sendo a prova dirigida a autoridade julgadora, é essa que tem a prerrogativa de determinar ou não a sua produção. Não tenho como deixar de reconhecer que o relato do Fisco e os documentos colacionados permitem uma análise consistente da lide tributária, sendo descabido o pedido para realização de Diligência Fiscal.

Do mesmo modo também não há de se acatar o pedido para a juntada de novos documentos, eis que os elementos presentes nos autos já permitem que se chegue a uma

---

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

(...)

<sup>2</sup> Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

(...)

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

conclusão segura sobre o destino dos lançamentos. Além de que esse não é o momento próprio para a produção de prova documental pelo contribuinte, visto que o § 4.º do art. 16 do Decreto n.º 70.235/1972 estabelece que esta prerrogativa processual preclui após o prazo para impugnar.

## Conclusão

Diante das ponderações acima, voto por conhecer do recurso, por indeferir os pedidos para a realização de diligência e juntada de documentos e, no mérito, pelo provimento parcial do recurso, para que se exclua da lavratura as competências 01 e 07/2004 do levantamento PLR – PARTICIPAÇÃO LUCROS RESULTADOS e todas as competências do levantamento “DED – Despesas com Educação”; para que se aplique a relevação parcial da multa na proporção das contribuições declaradas até o prazo de impugnação e para que se aplique a multa mais favorável ao contribuinte na comparação entre o cálculo efetuado de acordo com o art. 44, I, da Lei n. 9.430/1996 e aquele resultante do auto de infração após a relevação parcial da multa..

Kleber Ferreira de Araújo