



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

**Processo n°** 14485.001651/2007-19  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2401-003.855 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 22 de janeiro de 2015  
**Matéria** CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS  
**Recorrente** DELOITTE TOUCHE TOHMATSU CONSULTORES LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Período de apuração: 01/10/2002 a 31/08/2006

FUNDAMENTAÇÃO LEGAL CONSTANTE APENAS NO RELATÓRIO FISCAL. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Nos lançamentos em que os fatos geradores são os pagamentos efetuados a título de participação nos lucros, não é causa de nulidade a ausência de citação no Relatório de Fundamentos Legais do Débito - FLD das normas da Lei n. 10.101/2000 que teriam sido desrespeitadas, desde de que o fisco trate da questão no Relatório Fiscal.

PROCESSOS CONEXOS. AUTUAÇÃO DECORRENTE DO DESCUMPRIMENTO DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL DECLARADA PROCEDENTE. MANUTENÇÃO DA MULTA PELA FALTA DE DECLARAÇÃO DOS MESMOS FATOS GERADORES.

Sendo declarada a procedência do crédito relativo à exigência da obrigação principal, deve seguir o mesmo destino a lavratura decorrente da falta de declaração dos fatos geradores correspondentes na GFIP.

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

Tendo havido alteração na legislação que instituiu sistemática de cálculo da penalidade por descumprimento de obrigação acessória, deve-se aplicar a norma superveniente aos processos pendentes de julgamento, se mais benéfica ao sujeito passivo.

MULTA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO E OCORRÊNCIA DE DECLARAÇÃO INCORRETA OU OMISSA EM RELAÇÃO A FATOS GERADORES DE CONTRIBUIÇÕES. COMPARAÇÃO DA MULTA MAIS BENÉFICA. DISPOSITIVO APLICÁVEL.

Havendo lançamento de ofício e ocorrendo simultaneamente declaração de fatos geradores na GFIP com erros ou omissões, a multa aplicada com base

na legislação revogada deve ser comparada com aquela prevista no art. 35-A da Lei n. 8.212/1991, para definição da norma mais benéfica.

Recurso Voluntário Provido em Parte .

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, I) por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de nulidade. II) pelo voto de qualidade dar provimento parcial de modo que a multa fique limitada ao valor calculado conforme o art. 44, I, da Lei n.º 9.430/1996, deduzidas as multas aplicadas nas NFLD correlatas. Vencidos os conselheiros Carolina Wanderley Landim, Igor Araújo Soares e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, que aplicavam a regra do art. 32-A da Lei nº 8.212/91.

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira – Presidente em Exercício

Kleber Ferreira de Araújo - Relator

Participaram do presente julgamento o(a)s Conselheiro(a)s Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Kleber Ferreira de Araújo, Igor Araújo Soares, Carolina Wanderley Landim, Carlos Henrique de Oliveira e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.

## Relatório

Trata-se de recurso interposto pelo sujeito passivo contra o Acórdão n.º 16-16.947 de lavra da 11.ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento – DRJ em São Paulo I (SP) (ver fls. 107 e segs. do processo em meio papel), que julgou procedente em parte a impugnação apresentada para desconstituir o Auto de Infração - AI n.º 37.033.536-8.

O lançamento refere-se à aplicação de multa em razão da conduta da empresa de deixar de declarar todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias na Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP.

Consoante o Relatório Fiscal da Infração e planilhas anexas, a empresa deixou de informar, em GFIP, fatos geradores de contribuições previdenciárias, nas competências 10/2002, 11/2002, 01/2003, 02/2003, 05/2003 a 10/2003, 08/2004 a 10/2004, 12/2004, 08/2005 a 10/2005 e 08/2006.

Os fatos geradores que ensejaram o lançamento foram agrupados no seguinte item de apuração (levantamento):

*"PLR" — PREMIO NÃO DECLARADO EM GFIP - Remuneração de segurados empregados constante nas folhas de pagamento apresentadas à fiscalização e não declarada em GFIP (Verbas com os códigos 235 e 239 — complemento de bônus e bônus gerencial respectivamente, tendo este último inicialmente o título de antecipação dos resultados e lançados em sua contabilidade.*

A multa foi aplicada no patamar de cem por cento da contribuição que deixou de ser declarada, nos termos do revogado § 5. do art. 32 da Lei n. 8.212/1991, vigente na data da ocorrência dos fatos geradores.

Para exigência das contribuições devidas foi lavrada a NFLD n. 37.033.538-4 (processo n. 14485.001650/2007-66), cujo recurso voluntário foi julgado a pouco.

Cientificada da lavratura em 31/10/2007, a empresa ofertou impugnação, tendo a DRJ decidido declarar a nulidade da multa lançada nas competências 10/2002, 11/2002, 01/2003, 02/2003, 05/2003 a 07/2003, 09/2003, 10/2003, 10/2004 e 10/2005, em razão de erro no cálculo da penalidade, a qual foi fixada em valor inferior ao previsto legalmente.

Inconformada, a contribuinte apresentou recurso voluntário (fls. 126 e segs.), no qual, em apertada síntese, alegou que:

a) não há no Relatório de Fundamentos Legais do Débito a menção de qual dispositivo da Lei n. 10.101/2000 estaria sendo desrespeitado pelo sujeito passivo, de modo a justificar a tributação dos valores pagos a título de PLR;

b) a ausência da mencionada fundamentação é causa de nulidade da NFLD, consoante tem entendido a jurisprudência administrativo e também a judicial (cita decisões);

c) assevera que o entendimento firme e pacífico do STJ e dos Tribunais Regionais Federais é de que a PLR, independentemente do cumprimento de determinadas formalidades legais, não perde a sua natureza salarial;

d) antes mesmo de firmada a posição do STJ e da própria regulamentação dada ao tema pela MP 797/1994, o TST já havia revogado a sua Súmula n. 251, a qual dava natureza salarial às parcelas pagas com habitualidade a título de PLR;

e) o entendimento da DRJ é incorreto, posto que a norma constitucional que trata da PLR tem eficácia plena, uma vez que a regulamentação diz respeito apenas a aspectos formais do seu pagamento, não podendo alterar a natureza jurídica da verba, a qual segundo a Constituição é sempre desvinculada do salário;

f) somente a PLR paga em nítida afronta à lei que podem sofrer incidência de contribuições, conforme se percebe de decisão do STJ colacionada;

g) a jurisprudência tem manifestado o entendimento de que as partes são livres e têm total flexibilidade nas negociações coletivas que tratam da participação nos lucros ou resultados, não podendo mero requisito formal sugerido na Lei 10.101/2001 servir de fundamento para a desnaturação do pagamento feito pela empresa;

h) a DRJ pretendeu inovar nos fundamentos da lavratura, ao mencionar nas suas razões de decidir referências à NFLD n. 37.033.538-4. Não se pode decidir um destino de um processo com base nos fatos pertencentes a outra lavratura;

i) impugna totalmente o valor da multa aplicada no AI, o qual deverá ser anulado na íntegra.

Ao final, pediu a declaração de nulidade da lavratura ou o reconhecimento da sua insubsistência.

Posteriormente foi atravessada petição requestando pelo recálculo da multa em razão das alterações promovidas na legislação previdenciária pela Lei n. 11.941/2009.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Kleber Ferreira de Araújo, Relator

### Admissibilidade

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

Como se percebe dos argumentos recursais o sujeito passivo apresentou primeiramente alegações contra o processo principal, a NFLD. Depois mencionou a impossibilidade de se utilizarem dados deste processo para fundamentar a manutenção da presente lavratura, por fim pede a anulação da multa aplicada.

### Nulidade

Arguiu a recorrente que o lançamento é nulo pelo fato de não constar no Relatório de Fundamentos Legais do Débito - FLD a regra jurídica da Lei n. 10.101/2000 que a empresa teria violado. Asseverou que é causa de nulidade o descompasso entre o relatório fiscal e o FLD.

Essa alegação que refere-se à NFLD foi rechaçada quando do julgamento daquele processo. Eis as razões ali expostas para não acatamento da tese do sujeito passivo:

“Não tem razão a empresa.

O FLD, anexo obrigatório dos lançamentos, tem por objetivo informar ao sujeito passivo a base legal que dá sustentação à lavratura. Esse relatório contempla os fundamentos que autorizam o órgão da Administração arrecadar, cobrar e fiscalizar as contribuições, além das normas fundamentam cada uma das contribuições constantes do lançamento. Ali também são mencionadas as regras legais para aplicação dos acréscimos de juros e multa e, por fim, são apresentados os fundamentos relativos aos prazos para recolhimento.

As normas mencionadas são aquelas vigentes no período em que ocorreram os fatos geradores.

Como se observa o FLD contempla as regras jurídicas constantes na legislação previdenciária e nas leis que dão suporte à arrecadação de contribuições para outras entidades ou fundos.

Observe-se que o fundamento legal que a recorrente afirma não constar desse relatório não se encontra na legislação da previdência, mas em norma reguladora do direito dos trabalhadores de participarem nos lucros ou resultados das empresas.

Em acréscimo ao conteúdo do FLD, o fisco, para demonstrar que determinada verba situa-se no conceito de remuneração pode lançar mão de normas outras, desde que as cite expressamente no corpo do relatório fiscal.

No caso sob apreciação, percebe-se que o fisco não se descuidou de mencionar a fundamentação que o levou a considerar os valores pagos a título de PLR como salário-de-contribuição. Consta expressamente no relatório fiscal a citação ao art. 2. da Lei n. 10.101/2000, cujas regras deixaram de ser atendidas e motivaram a incidência de contribuições sobre as referidas parcelas.

Assim, não é certo dizer que o relatório fiscal está em descompasso com o FLD, mas que aquele é uma complementação deste. O objetivo desse complemento da base legal é apresentar ao sujeito passivo mais elementos para compreensão do lançamento.

Essa suplementação, antes de representar vício do lançamento, é mais uma garantia de que a lavratura foi confeccionada de forma a propiciar ao contribuinte os conhecimentos necessários ao exercício direito de defesa com amplitude.

E não se diga que a falta da menção dos dispositivos da Lei da PLR no FLD macularia de nulidade uma futura Certidão de Dívida Ativa – CDA. Vejamos o que diz o art. 2. da Lei da Execução Fiscal (Lei n. 8.630/1980):

*Art. 2º - Constitui Dívida Ativa da Fazenda Pública aquela definida como tributária ou não tributária na Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, com as alterações posteriores, que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.*

*§ 5º - O Termo de Inscrição de Dívida Ativa deverá conter:*

*I - o nome do devedor, dos co-responsáveis e, sempre que conhecido, o domicílio ou residência de um e de outros;*

*II - o valor originário da dívida, bem como o termo inicial e a forma de calcular os juros de mora e demais encargos previstos em lei ou contrato;*

*III - a origem, a natureza e o fundamento legal ou contratual da dívida;*

*IV - a indicação, se for o caso, de estar a dívida sujeita à atualização monetária, bem como o respectivo fundamento legal e o termo inicial para o cálculo;*

*V - a data e o número da inscrição, no Registro de Dívida Ativa; e*

*VI - o número do processo administrativo ou do auto de infração, se neles estiver apurado o valor da dívida.*

*§ 6º - A Certidão de Dívida Ativa conterá os mesmos elementos do Termo de Inscrição e será autenticada pela autoridade competente.*

Ora, a Certidão de Dívida Ativa, no caso sob comento, conterá todos os elementos a que se refere o inciso III do § 5. . Vejamos.

A origem da dívida é demonstrada pela apresentação dos fatos geradores; a natureza diz respeito à indicação das contribuições envolvidas no lançamento e o fundamento legal da dívida são as normas que estabelecem a hipótese de incidência tributária, no caso, o pagamento de remunerações a segurados da Previdência Social.

Por outro lado, o sujeito passivo, embora alegue o defeito, não indica como as supostas omissões acarretaram prejuízo ao seu direito de defesa. Assim, não há o que se falar em nulidade do ato administrativo de lançamento se inexistiu prejuízo explícito ou aparente para o administrado. Não há nulidade sem prejuízo.

É desnecessário, do ponto de vista prático, anular-se ou decretar-se a nulidade de um ato, não tendo havido prejuízo da parte. A doutrina tem chamado de princípio da transcendência àquele de que se origina a regra de que, para que a nulidade seja declarada, é necessário que esta produza prejuízo. Do contrário, não se deve declarar a nulidade.

Verifica-se assim que carece de razão à recorrente quando pede a nulidade da lavratura em razão de não constar no FLD dispositivos da Lei n. 10.101/2000. Como vimos a menção a estas normas no relatório fiscal é suficiente para que o sujeito passivo possa compreender o lançamento e exercer o seu direito de defesa.”.

Outra causa de nulidade apontada no recurso refere-se à suposta falta de clareza na indicação da infração. Não concordo com a empresa.

É que no Relatório Fiscal de Infração e nas planilhas juntadas a este fica evidente que a infração decorreu da falta de declaração na GFIP dos fatos geradores relacionados aos pagamentos de PLR aos segurados a serviço da empresa.

Portanto, os dados fornecidos pelo fisco foram suficientes para que o sujeito passivo pudesse confeccionar suas peças de inconformismo rebatendo todos os aspectos da lavratura, o que, de fato, ocorreu.

Devemos, portanto, afastar a nulidade suscitada.

### **Da correlação entre as autuações para exigência das obrigações principais e a lavratura por descumprimento de obrigação relacionada a GFIP**

Esta turma tem entendido que os julgamentos de autuações por falta de recolhimento do tributo devem ser efetuados conjuntamente com as lavraturas decorrentes de omissão de contribuições na GFIP.

Esse procedimento tem razão de ser no fato do colegiado entender que o auto de infração por descumprimento da obrigação acessória de apresentar Guia de Recolhimento de Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e informações à Previdência Social em GFIP, com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias tem conexão com o lançamento da obrigação principal.

Por essa linha de entendimento a verificação da ocorrência do fato gerador das contribuições previdenciárias não informadas em GFIP dá-se no momento da apreciação da obrigação principal. Assim, declarando-se procedentes as contribuições lançadas, deve o resultado refletir-se no lançamento decorrente de descumprimento da obrigação acessória de não declarar as contribuições excluídas na GFIP.

Diante disso, a exceção das competência declaradas nulas pela DRJ, deve-se manter a multa lançada, uma vez que as contribuições foram declaradas procedentes no julgamento relativo à NFLD conexas.

### **Multa – aplicação da norma mais benéfica**

Vejamos a possibilidade de aplicação da norma mais benéfica na fixação da multa.

Com o advento da Medida Provisória MP n. 449/2008, convertida na Lei n. 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 limitada a um teto calculado em função do número de segurados da empresa.

Quando 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 n. 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 n. 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 n. 9.430/1996<sup>1</sup> prevê que, havendo declaração inexata ou omissa de tributo, acompanhado da falta de recolhimento do mesmo, deve-se aplicar a multa ali especificada. Como já exposto, nessas situações, a multa agora é uma para ambas as infrações, descumprimento das obrigações principal e acessória.

A situação sob enfoque pede a aplicação do art. 35-A da Lei n. 8.212/1991, 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>.

Cabe, então, a verificação, **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 na NFLD correlata, resulta em valor mais benéfico ao contribuinte, tendo-se em conta que, em algumas competências, a penalidade aplicada foi limitada ao teto legal, nos termos do demonstrativo de fl. 06.

A multa, portanto, ficará limitada ao valor calculado nos termos do art. 44, I, da Lei n.º 9.430/1996 (75% do tributo a recolher), deduzidas as multas aplicadas sobre contribuições previdenciárias na NLFD n. 37.033.538-4.

---

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

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

(...)

<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**

Diante do exposto, voto por afastar a preliminar de nulidade e, no mérito, por dar provimento parcial ao recurso de modo que se aplique a multa mais benéfica ao contribuinte, a qual terá como limite o valor calculado nos termos do art. 44, I, da Lei n.º 9.430/1996 (75% do tributo a recolher), deduzidas as multas aplicadas sobre contribuições previdenciárias na NLFD n. 37.033.538-4.

Kleber Ferreira de Araújo.