



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

**Processo n°** 14485.002995/2007-37  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2401-003.143 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 13 de agosto de 2013  
**Matéria** AUTO DE INFRAÇÃO, OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA  
**Recorrente** BANCO BARCLAYS S.A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Data do fato gerador: 13/12/2007

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - AUTO DE INFRAÇÃO - ARTIGO 32, IV, § 5º E ARTIGO 41 DA LEI N.º 8.212/91 C/C ARTIGO 284, II DO RPS, APROVADO PELO DECRETO N.º 3.048/99 - OMISSÃO EM GFIP - PREVIDENCIÁRIO

A inobservância da obrigação tributária acessória é fato gerador do auto-de-infração, o qual se constitui, principalmente, em forma de exigir que a obrigação seja cumprida; obrigação que tem por finalidade auxiliar o INSS na administração previdenciária.

Inobservância do art. 32, IV, § 5º da Lei n.º 8.212/1991, com a multa punitiva aplicada conforme dispõe o art. 284, II do RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/1999.: “ **informar mensalmente** ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, por intermédio de documento a ser definido em regulamento, dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS. (Incluído pela Lei 9.528, de 10.12.97)”.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Data do fato gerador: 26/07/2010

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - AUTO DE INFRAÇÃO - ARTIGO 32, IV, § 5º E ARTIGO 41 DA LEI N.º 8.212/91 C/C ARTIGO 284, II DO RPS, APROVADO PELO DECRETO N.º 3.048/99 - AIOP CORRELATOS

A sorte de Autos de Infração relacionados a omissão em GFIP, está diretamente relacionado ao resultado do AIOP lavradas sobre os mesmos fatos geradores.

MULTA - RETROATIVIDADE BENIGNA

Na superveniência de legislação que estabeleça novos critérios para a apuração da multa por descumprimento de obrigação acessória, faz-se

necessário verificar se a sistemática atual é mais favorável ao contribuinte que a anterior.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, dar provimento parcial ao recurso para: I) excluir do cálculo da multa os valores pagos a título de PLR; e II) recalculer o valor da multa, se mais benéfico ao contribuinte, de acordo com o disciplinado no art. 44, I da Lei no 9.430, de 1996, deduzidos os valores levantados a título de multa nas NFLD correlatas. Vencidos os conselheiros Igor Araújo Soares, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Carolina Wanderley Landim, que davam provimento parcial em maior extensão, ao determinar o recálculo da multa com fulcro no ar. 32-A da Lei nº 8.212/91.

Elias Sampaio Freire - Presidente

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira – Relatora

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

## Relatório

Trata o presente auto-de-infração, lavrado sob n. 35.015.593-9, em desfavor do recorrente, originado em virtude do descumprimento do art. 32, IV, § 5º da Lei n.º 8.212/1991, com a multa punitiva aplicada conforme dispõe o art. 284, II do RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/1999. Segundo a fiscalização previdenciária, o autuado não informou à previdência social por meio da GFIP todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias.

Conforme o Relatório Fiscal da Infração, às fls. 16, em ação fiscal na empresa, constatou-se que a mesma elaborou e apresentou GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, infringindo o disposto no artigo 32, inciso IV, parágrafo 5, da Lei 8.212/91. A empresa deixou de informar em GFIP, as remunerações pagas aos segurados empregados a título de Previdência Privada no período de 02/2002 a 04/2005 e a título de Participação nos Lucros ou Resultados no período de 02/2002 a 02/2006, conforme demonstrado em planilhas do ANEXO I do presente Relatório Fiscal. Os valores foram apurados através das folhas de pagamentos e dos lançamentos na escrituração contábil da empresa. As contribuições previdenciárias decorrentes dos valores pagos a título de Previdência Privada foram recolhidas pela empresa durante a ação fiscal. As contribuições previdenciárias decorrentes dos valores pagos a título de Participação nos Lucros ou Resultados foram apuradas através da NFLD DEBCAD n. 37.015.591-2. Não constam Autos de Infração anteriores a serem considerados para fins de reincidência. Não ocorreram outras circunstâncias agravantes.

Importante, destacar que a lavratura do AI deu-se em 13/12/2007, tendo a cientificação ao sujeito passivo ocorrido no mesmo dia.

Não conformada com a autuação a recorrente apresentou defesa, fls. 29 a 72.

Foi exarada a Decisão de 1 instância que confirmou a procedência do lançamento, fl. 136 a 155

*ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS Período de apuração: 12/2007 OMISSÃO DE FATOS GERADORES DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA NA GFIP.*

*Constitui infração a empresa deixar de informar na GFIP todos os fatos geradores de contribuição previdenciária.*

*CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.*

*SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.*

*Entende-se por salário-de-contribuição a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, inclusive os ganhos habituais sob forma de utilidades PROGRAMA DE PARTICIPAÇÃO NOS • LUCROS OU RESULTADOS. INTEGRAÇÃO AO SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.*

*Integra o salário-de-contribuição a parcela recebida pelo segurado empregado a título de participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada em desacordo com lei específica.*

*DECADÊNCIA É de dez anos o prazo decadencial para a Seguridade Social constituir o seu crédito.*

*INCONSTITUCIONALIDADE A declaração de inconstitucionalidade de lei ou atos normativos federais, bem como de ilegalidade destes últimos, é prerrogativa outorgada pela Constituição Federal ao Poder Judiciário.*

#### *RELATÓRIO REPLEG.*

*Em razão de o relatório REPLEG -Relatório de Representantes Legais visar a atender o disposto na LEF - Lei de Execuções Fiscais (Lei 6.830/80),*

*qualquer correção no relatório deve restringir-se aos dados referentes à pessoa, ao cargo que ela ocupava, quando da ocorrência dos fatos geradores, e ao período de atuação.*

#### *Lançamento Procedente*

Não concordando com a decisão do órgão previdenciário, foi interposto recurso pela notificada, conforme fls. 136 a 233 , contendo em síntese os mesmo argumentos da impugnação, bem como nas NFLD, os quais podemos descrever de forma sucinta:

1. Preliminarmente, decadência referente ao período de 02 a 11/2002.
2. Inexiste comprovação da ocorrência da suposta obrigação tributária, tendo em vista que a exigência não decorre da simples desconfiguração de um determinado pagamento realizado pelo empregador ao empregado.
3. Nos referidos formulários, calcados em critérios claramente definidos na "Avaliação de Desempenho Profissional e Programa de Metas", estão minuciosamente expostos (i) as regras objetivas para o merecimento da "PLR" e (ii) o controle de atingimento por cada um dos beneficiados.
4. O fato das avaliações de desempenho — nas quais constam todos os critérios (claros e objetivos) utilizados para o pagamento do PLR, bem como o seu atingimento — não estarem contidas no referido Acordo, não autoriza afirmar que este controle seria inválido ou que não existiria!
5. Esclareça-se que a existência de subjetividade na avaliação dos critérios eleitos pelo recorrente para definição do pagamento da PLR não invalida o plano mantido pela empresa. Isto porque, exceto no caso do critério eleito para o pagamento da PLR ser exclusivamente financeiro (o qual não se adequa ao presente caso, em que critérios comportamentais também influenciam na avaliação de desempenho do empregado) não é possível a realização de uma avaliação exclusivamente objetiva.
6. Ressalte-se que a própria administração se utiliza de subjetividade quando avalia os seus servidores para fins de pagamento da "Gratificação de Incremento da Fiscalização e da Arrecadação — GIFA" (que nada mais é do que a PLR dos servidores públicos).

Transcreve art. 1º e 3º da Portaria MPS nº 1302/2005.

7. Os critérios eleitos para averiguação do merecimento do recebimento da GIFA (art. 5º do Decreto nº 5.190/2004) demandam uma avaliação objetiva e subjetiva, como ocorre com recorrente em relação aos critérios por ela eleitos para pagamento da PLR aos seus empregados.
8. Em razão do princípio da verdade material, a Auditoria Fiscal não era lícito deixar de considerar as provas trazidas à fiscalização segundo as quais as normas contidas na Lei nº 10.101/2000 foram fiel e integralmente atendidas.
9. A ausência da assinatura do sindicato da categoria no programa de PLR não pode ser interpretada como ausência de participação da entidade nas negociações.
10. Conforme atesta inclusa documentação, no dia 10/12/1999 a Impugnante protocolou requerimento perante o Sindicato da categoria por meio do qual solicitou a indicação de um representante para integrar a comissão regularmente escolhida pelas partes (banco e empregados), na forma da lei. Em 19/01/2000, tendo em vista que a solicitação não foi atendida, a Impugnante requereu o arquivamento de uma via do Acordo de PLR perante o Sindicato.
11. A Impugnante não poderia deixar de celebrar o Acordo na data previamente estipulada em razão da ausência do Sindicato, pois tal expediente implicaria na impossibilidade de sua implantação para o exercício seguinte e conseqüente desrespeito à garantia constitucional. A ausência do sindicato só pode ser interpretada como anuência aos termos do Acordo na medida em que não houve, após seu arquivamento no Sindicato, qualquer insurgência relativa ao conteúdo. A recorrente não pode ser punida em decorrência da omissão do sindicato em participar das negociações.
12. A suposta infringência do Plano de PLR mantido pela recorrente a norma contida no artigo 3º da Lei nº 10.101/2000 A Auditoria Fiscal entendeu que os pagamentos realizados pela recorrente substituiriam ou complementariam a remuneração dos seus empregados.
13. Não há embasamento fático para essa conclusão. A auditoria Fiscal presumiu tal fato, o que é inaceitável.
14. Consoante o princípio da segurança jurídica, o tributo só pode ser validamente exigido quando um fato ajusta-se rigorosamente à hipótese de incidência tributária. Não se pode considerar ocorrido o fato impositivo por mera ficção ou presunção.
15. Não existe causa legal capaz de justificar a consideração pela Auditoria Fiscal, sem qualquer elemento de prova nesse sentido.
16. **Da eventualidade do pagamento**
17. É incontroverso o fato de que o pagamento efetuado pela Impugnante aos seus empregados não possui habitualidade, haja vista depender da ocorrência de eventos futuros e incertos.
18. **Da inconstitucionalidade da contribuição adicional de 2,5%**

19. A impugnante foi imposta uma obrigação de contribuir para o custeio da Seguridade Social através do adicional de 2,5% incidentes sobre a folha de salários.
20. Houve uma diferenciação estabelecida pelo legislador entre os contribuintes em virtude da atividade econômica exercida, fixando-se uma maior carga tributária para aqueles que, como a Impugnante, são instituições financeiras.
21. O fato jurídico-tributário que dá origem à obrigação tributária de recolher a contribuição previdenciária sobre a folha de salários (ser empregador) não está relacionado com a atividade econômica desenvolvida pelo contribuinte.
22. Como se depreende das decisões transcritas, confirmando as alegações do recorrente, o Egrégio TRF da 3ª Região reconheceu a inconstitucionalidade da exigência da contribuição social sobre o lucro das instituições financeiras e equiparadas (as quais estão ao princípio da isonomia e da capacidade contributiva).
23. Nem se alegue que a relação de corresponsáveis serviria tão somente para eventual ajuizamento de execução fiscal para a cobrança judicial dos valores supostamente devidos pela Impugnante. Neste momento processual somente a recorrente seria responsável pelo pagamento, caso fosse devido.
24. Dos pedidos Requer seja julgado integralmente improcedente o lançamento fiscal impugnado, com cancelamento da NFLD e conseqüente extinção do crédito, e também a exclusão dos diretores da Impugnante do pólo passivo.
25. Por fim, questiona a multa aplicada.

A DRFB encaminhou o processo para julgamento no âmbito do CARF.

É o relatório.

**Voto**

Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Relatora

**PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE:**

O recurso foi interposto tempestivamente, conforme informação à fl. 207. Superados os pressupostos, passo as preliminares ao exame do mérito.

**DAS PRELIMINARES AO MÉRITO****DECADÊNCIA**

Quanto a preliminar referente ao prazo de decadência para o fisco constituir os créditos objeto deste Auto de Infração, entendo cabível a sua apreciação. Em primeiro lugar, devemos considerar que se trata de auto de infração, que ao contrário das NFLD, constitui obrigação acessória de “fazer” ou “deixar de fazer”, sendo irrelevante a existência ou não de recolhimentos antecipados. Porém, antes de identificar o período abrangido pela decadência, exponha a tese que adoto sobre o assunto.

Já quanto a preliminar referente ao prazo de decadência para o fisco constituir os créditos objeto desta NFLD, entendo cabível a sua apreciação. Em primeiro lugar, devemos analisar o contexto da NFLD, ora objeto de julgamento, qual seja, o não recolhimento por parte da empresa, dos valores descontado dos segurados empregados, o que em tese caracteriza crime de apropriação indébita. Porém, antes de identificar o período abrangido pela decadência, exponha a tese que adoto sobre o assunto.

Dessa forma, quanto a aplicação da decadência quinquenal, subsumo todo o meu entendimento quanto a legalidade do art. 45 da Lei 8212/91 (10 anos), outrora defendido à decisão do STF. Dessa forma, quanto a decadência de 5 anos, profiro meu entendimento.

O STF em julgamento proferido em 12 de junho de 2008, declarou a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei n.º 8.212/1991, tendo inclusive no intuito de eximir qualquer questionamento quanto ao alcance da referida decisão, editado a Súmula Vinculante de n.º 8, senão vejamos:

*Súmula Vinculante n.º 8* “São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

O texto constitucional em seu art. 103-A deixa claro a extensão dos efeitos da aprovação da súmula vinculando, obrigando toda a administração pública ao cumprimento de seus preceitos. Dessa forma, entendo que este colegiado deverá aplicá-la de pronto, mesmo nos casos em que não argüida a decadência quinquenal por parte dos recorrentes. Assim, prescreve o artigo em questão:

*Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei.*

Ao declarar a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei n° 8.212, prevalecem as disposições contidas no Código Tributário Nacional – CTN, quanto ao prazo para a autoridade previdenciária constituir os créditos resultantes do inadimplemento de obrigações previdenciárias. Cite-se o posicionamento do STJ quando do julgamento proferido pela 1ª Seção no Recurso Especial de n° 766.050, cuja ementa foi publicada no Diário da Justiça em 25 de fevereiro de 2008, nestas palavras:

*PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. ISS. ALEGADA NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. VALIDADE DA CDA. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA - ISS. INSTITUIÇÃO FINANCEIRA. ENQUADRAMENTO DE ATIVIDADE NA LISTA DE SERVIÇOS ANEXA AO DECRETO-LEI N° 406/68. ANALOGIA. IMPOSSIBILIDADE. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. POSSIBILIDADE. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. FAZENDA PÚBLICA VENCIDA. FIXAÇÃO. OBSERVAÇÃO AOS LIMITES DO § 3.º DO ART. 20 DO CPC. IMPOSSIBILIDADE DE REVISÃO EM SEDE DE RECURSO ESPECIAL. REDISCUSSÃO DE MATÉRIA FÁTICO-PROBATÓRIA. SÚMULA 07 DO STJ. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. INOCORRÊNCIA. ARTIGO 173, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CTN.*

*1. O Imposto sobre Serviços é regido pelo DL 406/68, cujo fato gerador é a prestação de serviço constante na lista anexa ao referido diploma legal, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo. 2. A lista de serviços anexa ao Decreto-lei n.º 406/68, para fins de incidência do ISS sobre serviços bancários, é taxativa, admitindo-se, contudo, uma leitura extensiva de cada item, no afã de se enquadrar serviços idênticos aos expressamente previstos (Precedente do STF: RE 361829/RJ, publicado no DJ de 24.02.2006; Precedentes do STJ: AgRg no Ag 770170/SC, publicado no DJ de 26.10.2006; e AgRg no Ag 577068/GO, publicado no DJ de 28.08.2006). 3. Entrementes, o exame do enquadramento das atividades desempenhadas pela instituição bancária na Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei 406/68 demanda o reexame do conteúdo fático probatório dos autos, insindicável ante a incidência da Súmula 7/STJ (Precedentes do STJ: AgRg no Ag 770170/SC, publicado no DJ de 26.10.2006; e REsp 445137/MG, publicado no DJ de 01.09.2006). 4. Deveras, a verificação do preenchimento dos requisitos em Certidão de Dívida Ativa demanda exame de matéria fático-probatória, providência inviável em sede de Recurso Especial (Súmula 07/STJ). 5. Assentando a Corte Estadual que "na Certidão de Dívida Ativa consta o nome do devedor, seu endereço, o débito com seu valor originário, termo inicial, maneira de calcular juros de mora, com seu fundamento legal (Código Tributário Municipal, Lei n.º*

2141/94; 2517/97, 2628/98 e 2807/00) e a descrição de todos os acréscimos" e que "os demais requisitos podem ser observados nos autos de processo administrativo acostados aos autos de execução em apenso, onde se verificam: a procedência do débito (ISSQN), o exercício correspondente (01/12/1993 a 31/10/1998), data e número do Termo de Início de Ação Fiscal, bem como do Auto de Infração que originou o débito", não cabe ao Superior Tribunal de Justiça o reexame dessa inferência. 6. Vencida a Fazenda Pública, a fixação dos honorários advocatícios não está adstrita aos limites percentuais de 10% e 20%, podendo ser adotado como base de cálculo o valor dado à causa ou à condenação, nos termos do artigo 20, § 4º, do CPC (Precedentes: AgRg no AG 623.659/RJ, publicado no DJ de 06.06.2005; e AgRg no Resp 592.430/MG, publicado no DJ de 29.11.2004). 7. A revisão do critério adotado pela Corte de origem, por equidade, para a fixação dos honorários, encontra óbice na Súmula 07, do STJ, e no entendimento sumulado do Pretório Excelso: "Salvo limite legal, a fixação de honorários de advogado, em complemento da condenação, depende das circunstâncias da causa, não dando lugar a recurso extraordinário" (Súmula 389/STF). 8. O Código Tributário Nacional, ao dispor sobre a decadência, causa extintiva do crédito tributário, assim estabelece em seu artigo 173: "Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado. Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento." 9. A decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, quais sejam: (i) regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado; (ii) regra da decadência do direito de lançar nos casos em que notificado o contribuinte de medida preparatória do lançamento, em se tratando de tributos sujeitos a lançamento de ofício ou de tributos sujeitos a lançamento por homologação em que incorre o pagamento antecipado; (iii) regra da decadência do direito de lançar nos casos dos tributos sujeitos a lançamento por homologação em que há parcial pagamento da exação devida; (iv) regra da decadência do direito de lançar em que o pagamento antecipado se dá com fraude, dolo ou simulação, ocorrendo notificação do contribuinte acerca de medida preparatória; e (v) regra da decadência do direito de lançar perante anulação do lançamento anterior. (In: 2. Decadência e Prescrição no Direito Tributário,

*Eurico Marcos Diniz de Santi, 3ª Ed., Max Limonad, págs. 163/210). 10. Nada obstante, as aludidas regras decadenciais apresentam prazo quinquenal com dies a quo diversos. 11. Assim, conta-se do "do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" (artigo 173, I, do CTN), o prazo quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício), quando não prevê a lei o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, bem como inexistindo notificação de qualquer medida preparatória por parte do Fisco. No particular, cumpre enfatizar que "o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, sendo inadmissível a aplicação cumulativa dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do CTN, em se tratando de tributos sujeitos a lançamento por homologação, a fim de configurar desarrazoado prazo decadencial decenal. 12. Por seu turno, nos casos em que inexistente o dever de pagamento antecipado (tributos sujeitos a lançamento de ofício) ou quando, existindo a aludida obrigação (tributos sujeitos a lançamento por homologação), há omissão do contribuinte na antecipação do pagamento, desde que incorrentes quaisquer ilícitos (fraude, dolo ou simulação), tendo sido, contudo, notificado de medida preparatória indispensável ao lançamento, fluindo o termo inicial do prazo decadencial da aludida notificação (artigo 173, parágrafo único, do CTN), independentemente de ter sido a mesma realizada antes ou depois de iniciado o prazo do inciso I, do artigo 173, do CTN. 13. Por outro lado, a decadência do direito de lançar do Fisco, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, quando ocorre pagamento antecipado inferior ao efetivamente devido, sem que o contribuinte tenha incorrido em fraude, dolo ou simulação, nem sido notificado pelo Fisco de quaisquer medidas preparatórias, obedece a regra prevista na primeira parte do § 4º, do artigo 150, do Codex Tributário, segundo o qual, se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador: "Neste caso, concorre a contagem do prazo para o Fisco homologar expressamente o pagamento antecipado, concomitantemente, com o prazo para o Fisco, no caso de não homologação, empreender o correspondente lançamento tributário. Sendo assim, no termo final desse período, consolidam-se simultaneamente a homologação tácita, a perda do direito de homologar expressamente e, conseqüentemente, a impossibilidade jurídica de lançar de ofício" (In Decadência e Prescrição no Direito Tributário, Eurico Marcos Diniz de Santi, 3ª Ed., Max Limonad, pág. 170). 14. A notificação do ilícito tributário, medida indispensável para justificar a realização do ulterior lançamento, afigura-se como dies a quo do prazo decadencial quinquenal, em havendo pagamento antecipado efetuado com fraude, dolo ou simulação, regra que configura ampliação do lapso decadencial, in casu, reiniciado. Entrementes, "transcorridos cinco anos sem que a autoridade administrativa se pronuncie, produzindo a indigitada notificação formalizadora do ilícito, operar-se-á ao mesmo tempo a decadência do direito*

*de lançar de ofício, a decadência do direito de constituir juridicamente o dolo, fraude ou simulação para os efeitos do art. 173, parágrafo único, do CTN e a extinção do crédito tributário em razão da homologação tácita do pagamento antecipado" (Eurico Marcos Diniz de Santi, in obra citada, pág. 171). 15. Por fim, o artigo 173, II, do CTN, cuida da regra de decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário quando sobrevém decisão definitiva, judicial ou administrativa, que anula o lançamento anteriormente efetuado, em virtude da verificação de vício formal. Neste caso, o marco decadencial inicia-se da data em que se tornar definitiva a aludida decisão anulatória. 16. In casu: (a) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (b) a obrigação ex lege de pagamento antecipado do ISSQN pelo contribuinte não restou adimplida, no que concerne aos fatos geradores ocorridos no período de dezembro de 1993 a outubro de 1998, consoante apurado pela Fazenda Pública Municipal em sede de procedimento administrativo fiscal; (c) **a notificação do sujeito passivo da lavratura do Termo de Início da Ação Fiscal, medida preparatória indispensável ao lançamento direto substitutivo, deu-se em 27.11.1998;** (d) a instituição financeira não efetuou o recolhimento por considerar intributáveis, pelo ISSQN, as atividades apontadas pelo Fisco; e (e) a constituição do crédito tributário pertinente ocorreu em 01.09.1999. 17. **Desta sorte, a regra decadencial aplicável ao caso concreto é a prevista no artigo 173, parágrafo único, do Codex Tributário, contando-se o prazo da data da notificação de medida preparatória indispensável ao lançamento, o que sucedeu em 27.11.1998 (antes do transcurso de cinco anos da ocorrência dos fatos impositivos apurados), donde se deduz a higidez dos créditos tributários constituídos em 01.09.1999.** 18. Recurso especial parcialmente conhecido e desprovido. **(GRIFOS NOSSOS)***

Podemos extrair da referida decisão as seguintes orientações, com o intuito de balizar a aplicação do instituto da decadência quinquenal no âmbito das contribuições previdenciárias após a publicação da Súmula vinculante nº 8 do STF:

Conforme descrito no recurso descrito acima: "A decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, quais sejam: (i) regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado; (ii) regra da decadência do direito de lançar nos casos em que notificado o contribuinte de medida preparatória do lançamento, em se tratando de tributos sujeitos a lançamento de ofício ou de tributos sujeitos a lançamento por homologação em que incoorre o pagamento antecipado; (iii) regra da decadência do direito de lançar nos casos dos tributos sujeitos a lançamento por homologação em que há parcial pagamento da exação devida; (iv) regra da decadência do direito de lançar em que o pagamento antecipado se dá com fraude, dolo ou simulação, ocorrendo notificação do contribuinte acerca de medida preparatória; e (v) regra da decadência do direito de lançar perante anulação do lançamento

anterior (In: Decadência e Prescrição no Direito Tributário, Eurico Marcos Diniz de Santi, 3ª Ed., Max Limonad, págs. 163/210)

O Código Tributário Nacional, ao dispor sobre a decadência, causa extintiva do crédito tributário, nos casos de lançamentos em que não houve antecipação do pagamento assim estabelece em seu artigo 173:

*"Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:*

*I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;*

*II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.*

*Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento."*

Já em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, quando ocorre pagamento antecipado inferior ao efetivamente devido, sem que o contribuinte tenha incorrido em fraude, dolo ou simulação, aplica-se o disposto no § 4º, do artigo 150, do CTN, segundo o qual, se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador, Senão vejamos o dispositivo legal que descreve essa assertiva:

*Art.150 - O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

*§ 1º - O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.*

*§ 2º - Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.*

*§ 3º - Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.*

*§ 4º - Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. (grifo nosso)*

Contudo, para que possamos identificar o dispositivo legal a ser aplicado, seja o art. 173 ou art. 150 do CTN, devemos identificar a natureza das contribuições para que, só assim, possamos declarar da maneira devida a decadência de contribuições previdenciárias.

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

Autenticado digitalmente em 13/07/2014 por ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA, Assinado digitalmente em 13/07/2014 por ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA, Assinado digitalmente em 05/08/2014 por ELIAS SAMPAIO FREIRE

Impresso em 03/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

No caso, a aplicação do art. 150, § 4º, é possível quando realizado pagamento de contribuições, que em data posterior acabam por ser homologados expressa ou tacitamente. Contudo, conforme descrito anteriormente, trata-se de lavratura de Auto de Infração por não ter a empresa comprovado o lançamento contábil na forma devida de alguns pagamentos feitos ainda no ano de 1997. Dessa forma, não há que se falar em recolhimento antecipado devendo a decadência ser avaliada a luz do art. 173 do CTN.

Ocorre que no caso em questão, o lançamento foi efetuado em 13/12/2007, tendo a cientificação ao sujeito passivo ocorrido no mesmo dia. Os fatos geradores que ensejaram a autuação ocorreram entre as competências 02/2002 a 02/2006, sendo assim a luz do art. 173, I, não há decadência a ser declarada.

### **DO MÉRITO**

Toda e argumentação do recorrente está em demonstrar a impossibilidade de exigir multa, uma vez não constituir a verba PLR, natureza salarial. O procedimento adotado pelo AFPS na aplicação do presente auto-de-infração seguiu a legislação previdenciária, conforme fundamentação legal descrita.

Conforme prevê o art. 32, IV da Lei n.º 8.212/1991, o contribuinte é obrigado informar ao INSS, por meio de documento próprio, informações a respeito dos fatos geradores de contribuições previdenciárias, nestas palavras:

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

(...)

*IV - informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, por intermédio de documento a ser definido em regulamento, dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS. (Incluído pela Lei 9.528, de 10.12.97)- (grifo nosso)*

*Segundo a fiscalização previdenciária, a recorrente informou GFIP, com dados inexatos no campo "REMUNERAÇÃO", o que constitui infração ao disposto no art.32, inciso IV, parágrafo 5 da Lei 8.212/91. Foi anexada ao AI planilhas 1, tendo o processo sido baixado em diligência, para identificar o andamento das NFLD correlatas, já que não constam nos autos o TEAF, para que se pudesse identificar todos os autos lavrados durante o mesmo procedimento.*

Quanto aos levantamentos de PLR, devemos primeiramente identificar os fundamentos da autoridade fiscal, para que referidos valores constituíssem salário de contribuição, para então baseado na peça recursal e impugnatória, determinar a procedência do lançamento frente aos argumentos do julgador de primeira instância.

No relatório fiscal, bem descreveu o auditor as regras para que o pagamento de PLR não constitua salário de contribuição, descrevendo que o pagamento em desacordo com o previsto na lei, determina a incidência de contribuição sobre os valores de PLR destinados aos segurados empregados. Contudo, ditos argumentos devem ser apreciados na NFLD correlata, sendo o encaminhamento do AIOA o mesmo a ser adotado na obrigação principal.

Segundo a fiscalização previdenciária a empresa deixou de informar em GFIP as remunerações de segurados empregados e contribuintes individuais.

Justificável apenas a necessária apreciação do desfecho do julgamento dos AIOP que apreciaram a incidência de contribuições sobre os benefícios concedidos, tendo em vista que o resultado dos autos de infração de obrigação acessória estão diretamente ligados ao resultado das obrigações principais. Senão vejamos:

Processos DEBCAD 37.015.593-9, Processo 14485002997/2007-26 DEBCAD 37.246.168-9, em julgamento nessa mesma sessão, cuja ementa transcrevo abaixo:

*Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias*

*Período de apuração: 01/02/2002 a 28/02/2006*

*PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. SALÁRIO INDIRETO DECADÊNCIA. SÚMULA VINCULANTE N. 08 DO STF. ART. 150, 4º DO CTN. É de 05 (cinco) anos o prazo decadencial para o lançamento das contribuições previdenciárias.*

*PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS ACORDO PRÓPRIO. REGRAS CLARAS E OBJETIVAS. MENÇÃO A PROGRAMA DE DESEMPENHO INDIVIDUAL DE METAS FIXADO POSTERIORMENTE PELAS PARTES COM FUNDAMENTO NA NEGOCIAÇÃO EFETUADA. VALIDADE. LANÇAMENTO. IMPROCEDÊNCIA. Considerando-se que a adoção de acordo de metas e desempenho individual, como forma aumento dos valores da PLR fixada pelas partes constou expressamente do acordo firmado é de concluir que o instrumento possui a fixação de regras claras e objetivas, sobretudo no que se refere aos direitos substantivos do cumprimento do acordado é de se afastar incidência das contribuições lançadas em conformidade com o que determina a Lei 10.101/00.*

*Recurso Voluntário Provido.*

Dessa maneira, não tem porque o presente auto-de-infração ser anulado em virtude da ausência de vício formal na elaboração. Foi identificada a infração, havendo subsunção desta ao dispositivo legal infringido. Os fundamentos legais da multa aplicada foram discriminados e aplicados de maneira adequada.

O recorrente procedeu ao recolhimento de parte das verbas durante procedimento, mais precisamente Previdência Privada não havendo o que ser apreciado a respeito do tema face a concordância do recorrente, chancelada pelo recolhimento das parcelas. estaca-se que as obrigações acessórias são impostas aos sujeitos passivos como forma de auxiliar e facilitar a ação fiscal. Por meio das obrigações acessórias a fiscalização conseguirá verificar se a obrigação principal foi cumprida.

Como é sabido, a obrigação acessória é decorrente da legislação tributária e não apenas da lei em sentido estrito, conforme dispõe o art. 113, § 2º do CTN, nestas palavras:

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

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

*decorrente.* e MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

### MULTA

Não obstante a correção do auditor fiscal em proceder ao lançamento nos termos do normativo vigente à época da lavratura do AI, foi editada a Medida Provisória MP 449/09, convertida na Lei 11.941/2009, que revogou o art. 32, § 4º, da Lei 8.212/91.

Assim, no que tange ao cálculo da multa, é necessário tecer algumas considerações, face à edição da referida MP, convertida em lei. A citada MP alterou a sistemática de cálculo de multa por infrações relacionadas à GFIP.

Para tanto, a MP 449/2008, inseriu o art. 32-A, o qual dispõe o seguinte:

*“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:*

*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.”*

Entretanto, a MP 449, Lei 11.941/2009, também acrescentou o art. 35-A que dispõe o seguinte,

*“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.”*

O inciso I do art. 44 da Lei 9.430/96, por sua vez, dispõe o seguinte:

*“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 “*

Com a alteração acima, em caso de atraso, cujo recolhimento não ocorrer de forma espontânea pelo contribuinte, levando ao lançamento de ofício, a multa a ser aplicada passa a ser a estabelecida no dispositivo acima citado.

As contribuições decorrentes da omissão em GFIP foram objeto de lançamento, por meio da notificação já mencionada e, tendo havido o lançamento de ofício, não se aplicaria o art. 32-A, sob pena de *bis in idem*.

Considerando o princípio da retroatividade benigna previsto no art. 106. inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional, há que se verificar a situação mais favorável ao sujeito passivo, face às alterações trazidas.

No caso da notificação conexa e já julgada, prevaleceu o valor de multa aplicado nos moldes do art. 35, inciso II, revogado pela MP 449/2008, convertida na Lei 11.941/2009.

No caso da autuação em tela, a multa aplicada ocorreu nos termos do art. 32, inciso IV, § 5º, da Lei nº 8.212/1991 também revogado, o qual previa uma multa no valor de cem por cento da contribuição não declarada, limitada aos limites previstos no § 4º do mesmo artigo.

Para efeitos da apuração da situação mais favorável, há que se observar qual das seguintes situações resulta mais favorável ao contribuinte:

Norma anterior, pela soma da multa aplicada nos moldes do art. 35, inciso II com a multa prevista no art. 32, inciso IV, § 5º, observada a limitação imposta pelo § 4º do mesmo artigo, ou

Norma atual, pela aplicação da multa de setenta e cinco por cento sobre os valores não declarados, sem qualquer limitação, excluído o valor de multa mantido na notificação.

Nesse sentido, entendo que na execução do julgado, a autoridade fiscal deverá verificar, com base nas alterações trazidas, a situação mais benéfica ao contribuinte.

**Diante o exposto e de tudo o mais que dos autos consta.**

**CONCLUSÃO**

Voto no sentido de **CONHECER** do recurso, para no mérito **DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL**, para: I) excluir do cálculo da multa os valores pagos a título de PLR; II) recalcular o valor da multa, se mais benéfico ao contribuinte, de acordo com o disciplinado no art. 44, I da Lei nº 9.430, de 1996, deduzidos os valores levantados a título de multa nas NFLD correlatas.

É como voto.

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira