



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

<b>Processo nº</b>	14485.003206/2007-85
<b>Recurso nº</b>	000.000 Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>2402-002.457 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	08 de fevereiro de 2012
<b>Matéria</b>	AUTO DE INFRAÇÃO: GFIP. FATOS GERADORES
<b>Recorrente</b>	GRANOL INDÚSTRIA, COMÉRCIO E EXPORTAÇÃO S.A.
<b>Recorrida</b>	FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Período de apuração: 01/01/2002 a 31/12/2003

OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA ACESSÓRIA. DESCUMPRIMENTO. INFRAÇÃO.

Consiste em descumprimento de obrigação acessória a empresa apresentar a Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP) com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS (PLR). DESACORDO COM A LEI. INCIDÊNCIA.

A parcela paga aos empregados a título de participação nos lucros ou resultados, em desacordo com as diretrizes fixadas pela legislação pertinente, integra o salário de contribuição.

DOLO OU CULPA. ASPECTOS SUBJETIVOS. NÃO ANALISADOS.

Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

LEGISLAÇÃO POSTERIOR. MULTA MAIS FAVORÁVEL. APLICAÇÃO EM PROCESSO PENDENTE JULGAMENTO.

A lei aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

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.**

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

Autenticado digitalmente em 14/03/2012 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 14/03/20

12 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 26/03/2012 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES

Impresso em 05/04/2012 por SELMA RIBEIRO COUTINHO - VERSO EM BRANCO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial para adequação da multa à regra do artigo 32-A da Lei nº 8.212/91, caso mais benéfica.

Julio Cesar Vieira Gomes - Presidente.

Ronaldo de Lima Macedo - Relator.

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Julio Cesar Vieira Gomes, Ana Maria Bandeira, Igor Araújo Soares, Ronaldo de Lima Macedo, Nereu Miguel Ribeiro Domingues e Jhonatas Ribeiro da Silva.

## Relatório

Trata-se de Auto de Infração lavrado com fundamento na inobservância da obrigação tributária acessória prevista no art. 32, inciso IV e § 5º, da Lei nº 8.212/1991, acrescentados pela Lei nº 9.528/1997, c/c o art. 225, inciso IV e § 4º, do Decreto nº 3.048/1999, que consiste em a empresa apresentar a Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP) com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, para as competências 01/2002 a 12/2003.

Segundo o Relatório Fiscal da Infração (fls. 04/05) a empresa deixou de declarar, ou registrou a menor, em GFIP's os fatos geradores de contribuições previdenciárias referentes aos segurados empregados. A planilha apresentada pela Fiscalização, a fls. 06, descreve precisamente o levantamento, o estabelecimento e a competência a que se refere o tributo exigido.

O Relatório Fiscal informa ainda que empresa deixou de declarar em GFIP os valores pagos a título de participação nos resultados. Rubrica PLR, pagamento em desacordo com a Lei nº 10.101/2000, uma vez que a empresa não incluiu no Acordo Coletivo regras claras e objetivas quanto à fixação de direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado. Além disso, ela não incluiu em GFIP o pagamento a título de prêmio, utilizado para a premiação o “spirit card” (cartões de prêmio) da sociedade Spirit Incentivo & Fidelização Ltda, mediante contrato de prestação de serviços para a condução de programa de marketing de incentivo.

O Relatório Fiscal da Multa Aplicada (fl. 05) informa que o cálculo da multa está demonstrado no Anexo de fls. 06, no valor de R\$203.610,81 (duzentos e três mil, seiscentos e dez reais e oitenta e um centavos), correspondente a 100% do valor das contribuições devidas e não declaradas, limitada, por competência, ao valor mínimo estabelecido pela legislação, considerando o número de segurados da empresa, com fundamento no art. 32, inciso IV, §§ 4º e 5º, da Lei 8.212/1991, combinado com o art. 284, inciso II, do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999.

A ciência do lançamento fiscal ao sujeito passivo deu-se em 28/02/2007 (fls.01).

A autuada apresentou impugnação tempestiva (fls. 275/286) – acompanhada de anexos de fls. 287/497 –, alegando, em síntese, que:

1. é empresa privada que se dedica a industrialização de sementes oleaginosas, à extração e ao refino de óleos vegetais, dentre outras atividades e nessa condição, com o intuito de incentivar a produtividade e promover a integração social de seus funcionários, estabeleceu Programa de Participação nos Lucros ou Resultados (PLR), conforme se verifica das atas anexas (documentos das séries nº 9 a 12);

- CÓPIA
2. a fiscalização do INSS não aceitou os valores indicados como PLR na escrituração da impugnante alegando que não foram cumpridos os requisitos formais estabelecidos pela Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000, circunstância que desnaturaria integralmente aquele benefício para o fim de excluí-lo da incidência da contribuição social sobre a folha de salários. A suposta ausência de requisitos formais expressos não configura a natureza da participação nos lucros ou nos resultados que o trabalhador obteve por meio dos acordos firmados perante o Sindicato, sobretudo porque a finalidade almejada pelo artigo 7º, inciso XI, da Constituição Federal, foi plenamente atingida pelo ato praticado pela impugnante, não havendo qualquer prejuízo para o Fisco que pudesse justificar a lavratura da NFLD, posto que o direito na participação nos lucros ou nos resultados está consagrado constitucionalmente;
  3. a suposta falta de detalhamento das formas de apuração das metas e da sua fiscalização não pode anular o benefício constitucional mencionado, justamente porque esse critério é extremamente elástico e variável em função de cada atividade laborativa e dos meios de produção utilizados. No caso, como se verifica da Cláusula 1ª, da Ata de Acordo da Série 9, existem metas de produtividade estabelecidas e hipóteses de não atingimento daquela expectativa, fato que contraria frontalmente o entendimento do agente fiscal. E que essas especificações servem apenas para indicar a metodologia de apuração, não se prestando para desclassificar o benefício no caso em que não estejam presentes especificamente no Termo de Acordo Coletivo;
  4. todas as outras alegações apresentadas na NFLD restringem-se a meros detalhes formais, que não têm o condão de desmaterializar o direito constitucionalmente consagrado;
  5. Requer a anulação parcial do Auto de Infração n 37.067.567-3 para afastar a cobrança relativa à multa pertinente aos valores relativos ao PLR, por absoluta falta de fundamento que a justifique, tendo em vista que se trata de direito material consagrado constitucionalmente, independentemente do cumprimento de requisitos meramente formais, que não são exigidos pela lei sob condição de nulidade, por ser medida que atende aos preceitos do direito e da justiça.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em São Paulo/SP – por meio do Acórdão nº 16-17.565 da 11ª Turma da DRJ/SPO1 (fls. 502/515) – considerou o lançamento fiscal procedente em sua totalidade, eis que ele encontra-se revestido das formalidades legais, tendo sido lavrado de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam o assunto.

A Notificada apresentou recurso (fls. 521/533), manifestando seu inconformismo pela obrigatoriedade do recolhimento dos valores lançados e no mais efetua repetição das alegações da peça de impugnação.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil (DRF) em São Paulo/SP encaminha os autos ao CARF para julgamento (fls. 534/535). É o relatório.

**Voto**

Conselheiro Ronaldo de Lima Macedo, Relator

O recurso é tempestivo (fls. 519/521) e não há óbice ao seu conhecimento.

O presente lançamento fiscal decorre do fato de que a Recorrente apresentou a Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP) com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, relativas à remuneração dos segurados empregados que lhe prestaram serviços, para as competências 01/2002 a 12/2003.

Essas contribuições correspondentes a tais fatos geradores foram objetos do Auto de Infração de Obrigaçāo Principal (AIOP) 37.067.565-7 (processo 14485.003210/2007-43). Em tempo, esse auto já foi devidamente julgado no âmbito desta Corte Administrativa, por meio do Acórdão nº 2402-XXX (sessão de 08/02/2012). Com a decisão, os valores originários das contribuições sociais previdenciárias não sofreram alterações.

**Com relação ao procedimento utilizado pela auditoria fiscal, a Recorrente alega que não houve cumprimento da legislação vigente.**

No que tange às remunerações pagas aos segurados a título de Participação nos Lucros ou resultados (PLR), tal alegação não será acatada, eis que o Fisco cumpriu a legislação de regência, ensejando o lançamento de ofício em decorrência da Recorrente ter incorrido no descumprimento de obrigação tributária acessória, conforme os fatos e a legislação a seguir delineados.

Verifica-se que a Recorrente não informou ao Fisco, por intermédio da Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP), todos os fatos geradores das contribuições previdenciárias, relativas às remunerações dos segurados empregados. Tais remunerações foram devidamente delineadas na planilha de fls. 06, em que descreve precisamente o levantamento, o estabelecimento e a competência a que se refere o tributo exigido.

Com isso, a Recorrente incorreu na infração prevista no art. 32, inciso IV e § 5º, da Lei nº 8.212/1991, transrito abaixo:

**Lei nº 8.212/1991**

*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.*

(...)

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

Esse art. 32, inciso IV e § 5º, da Lei nº 8.212/1991 é claro quanto à obrigação acessória da empresa e o Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999, complementa, delineando a forma que deve ser observada para o cumprimento do dispositivo legal, como, por exemplo, o preenchimento e as informações prestadas são de inteira responsabilidade da empresa, conforme preceitua o seu art. 225, inciso IV e §§ 1º a 4º:

**Decreto nº 3.048/1999:**

*Art. 225. A empresa é também obrigada a:*

(...)

*IV - informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social, por intermédio da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social, na forma por ele estabelecida, dados cadastrais, todos os fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse daquele Instituto;*

*§ 1º As informações prestadas na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social servirão como base de cálculo das contribuições arrecadadas pelo Instituto Nacional do Seguro Social, comporão a base de dados para fins de cálculo e concessão dos benefícios previdenciários, bem como constituir-se-ão em termo de confissão de dívida, na hipótese do não-recolhimento.*

*§ 2º A entrega da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social deverá ser efetuada na rede bancária, conforme estabelecido pelo Ministério da Previdência e Assistência Social, até o dia sete do mês seguinte àquele a que se referirem as informações. (Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 29/11/1999)*

*§ 3º A Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social é exigida relativamente a fatos geradores ocorridos a partir de janeiro de 1999.*

*§ 4º O preenchimento, as informações prestadas e a entrega da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social são de inteira responsabilidade da empresa.*

Nos termos do arcabouço jurídico-previdenciário acima delineado, constata-se, então, que a Recorrente – ao não incluir na GFIP todos os fatos geradores das contribuições previdenciárias, referentes à remuneração dos segurados empregados paga a título de PLR, para as competências 01/2002 a 12/2003 – incorreu na infração prevista no art. 32, inciso IV e

§ 5º, da Lei nº 8.212/1991, c/c o art. 225, inciso IV e §§ 1º a 4º, do Regulamento da Previdência Social (RPS).

Portanto, o procedimento utilizado pela auditoria fiscal para a aplicação da multa foi devidamente consubstanciado na legislação vigente à época da lavratura do auto de infração. Ademais, não verificamos a existência de qualquer fato novo que possa ensejar a revisão do lançamento em questão nas alegações registradas na peça recursal da Recorrente.

Dentro desse contexto fático, cumpre esclarecer que as alegações no que tange aos valores apurados das contribuições sociais, expostas na peça recursal, reproduzem os mesmos fundamentos esposados na defesa relativa ao lançamento da obrigação previdenciária principal, constituída no Auto de Infração de Obrigação Principal (AIOP) 37.067.565-7 (processo 14485.003210/2007-43). Após essas considerações, informo que as conclusões acerca dos argumentos da peça recursal – concernente às remunerações pagas ou creditadas aos segurados empregados a título de Participação nos Lucros ou Resultados (PLR) –, no que forem coincidentes, foram devidamente enfrentadas, quando da análise do processo da obrigação principal.

Assim, passarei a utilizar o conteúdo assentado na decisão do processo da obrigação principal para explicitar os elementos fáticos e jurídicos desta decisão, bem como estes serão parte integrante deste Voto. Isso está em conformidade ao art. 50, § 1º, da Lei nº 9.784/1999 – diploma que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal –, transscrito abaixo:

*Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:*

(...)

*§ 1º. A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão integrante do ato. (g.n.)*

A decisão da obrigação tributária principal ficou assentada nos seguintes termos:

*“(...) Quanto aos valores lançados em decorrência da remuneração proveniente da Participação nos Lucros e Resultados (PLR), o procedimento de auditoria fiscal demonstrou que tal verba foi paga em desconformidade com a legislação que rege a matéria.*

*Esclarecemos que – conforme o disposto no art. 28, alínea “j”, § 9º, da Lei nº 8.212/1991 – é isenta de contribuição previdenciária apenas a verba decorrente de participação nos lucros ou resultados da empresa que for paga ou creditada de acordo com a lei específica, no caso a Lei nº 10.101/2000. No presente processo, a remuneração, cognominada de participação nos lucros e resultados, paga aos segurados fora realizada em desacordo com o mencionado diploma legal e, com isso, deverá integrar o salário de contribuição dos valores lançados.*

Nesse sentido, a Lei nº 10.101/2000 estabelece os critérios para o pagamento do PRL e a Lei nº 8.212/1991 determina que apenas não integra o salário de contribuição a participação nos lucros paga de acordo com o estabelecido na lei específica.

Portanto, para não integrar a base de cálculo da contribuição previdenciária, o pagamento a título de PRL deve seguir o que determina a Lei nº 10.101/2000:

*Art. 2º. A participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante um dos procedimentos a seguir descritos, escolhidos pelas partes de comum acordo:*

*I - comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria;*

*II - convenção ou acordo coletivo.*

*§ 1º. Dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo, podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições:*

*I - índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa;*

*II - programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.*

Verifica-se que a verba cognominada de Participação nos Lucros ou Resultados foi paga pela empresa em desacordo com os dispositivos legais, conforme devidamente enfatizado no conjunto fático-probatório do Relatório Fiscal (fls. 13/27 – Volume I), bem nos elementos acostados pela Recorrente nas peças de defesa, visto que os Acordos Coletivo de Trabalho:

1. não estipulam critérios a serem cumpridos pelos trabalhadores;
2. não estipulam metas a serem atingidas, não constam formas de apuração dos resultados referentes às metas inicialmente fixadas. Determinam em sua maioria, percentual sobre salário, diferenciado por faixa salarial e datas de pagamento, há caso em que condiciona o recebimento da Participação nos Resultados ao fato de ter ou não ter recebido aumento de salário no período, como de 01/05/2000 a 30/04/2001. Outro, percentual sobre piso salarial, discriminando tempo de serviço (mais de 2 anos até 30/06/2002).

Embora devidamente intimada para apresentação de documentos, a Recorrente não apresentou os resultados do cumprimento de metas e parâmetros, restando comprovado o pagamento de PLR em desacordo com a Legislação. Isso está

*consubstanciado, a título de exemplo, no documento de fls. 247 que registra: (...)*

*Por sua vez, nos Acordos apresentados nos autos não constam regras claras, eis que eles fixam percentuais sobre salário ou do piso salarial dos empregados. Isso comprova que, efetivamente, o pagamento de verbas a título de PLR não atendeu os requisitos formais exigidos pela legislação, e mais, as Atas com que a Recorrente tenta provar a fixação de metas são simples acordos, celebrados entre a GRANOL (Recorrente) e a Comissão de Fábrica da Unidade de Osvaldo Cruz, que não constam dos Acordos Coletivos ou da Convenção. Tal entendimento pode ser extraído do documento de fls. 266/267, que registra: (...)*

*É oportuno lembrar que não é a instituição de um plano de pagamento, ou mesmo previsão em Acordo Coletivo de Trabalho referente ao pagamento de verbas a títulos de participação nos lucros que irá lhe retirar o seu caráter remuneratório. Pelo contrário, é importante a estreita observância à legislação que, neste caso, irá afastá-la da incidência tributária.*

*Assim, por não estarem de acordo com o que determina a legislação pertinente, tais valores integram o salário de contribuição, nos termos do artigo 28, inciso I, da Lei nº 8.212/1991, não estando enquadrados na excludente do § 9º, alínea “j”, deste mesmo artigo, bem como do artigo 214, § 9º, “X” e § 10 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999. (...)"*

**É importante salientar que a infração ora analisada não depende da ocorrência de dolo ou culpa do contribuinte, ao contrário do que entende a Recorrente.**

Não cogitou o legislador sobre o elemento volitivo que a originou. A obrigação da empresa é apresentar a Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP) contendo os fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, bem com outras informações de interesse da Fiscalização, não cabendo ao Fisco analisar os motivos subjetivos da sua apresentação incompleta. Vale mencionar que o art. 136 do CTN, ao eleger como regra a responsabilidade objetiva, isenta a autoridade fiscal de buscar as provas da intenção do infrator, conforme transscrito abaixo:

*Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato. (g.n.)*

Dentro desse contexto da análise do aspecto subjetivo, cumpre esclarecer que, nos termos do art. 113 do CTN, a obrigação tributária é principal ou acessória e pela natureza instrumental da obrigação acessória, ela não necessariamente está ligada a uma obrigação principal. Em face de sua inobservância, há a imposição de sanção específica disposta no art. 115 também do CTN.

**Código Tributário Nacional (CTN) – Lei nº 5.172/1966:**

*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.*

*§ 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.*

(...)

*Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.*

As obrigações acessórias são estabelecidas no interesse da arrecadação e da fiscalização de tributos, de forma que visam facilitar a apuração dos tributos devidos. Elas, independente do prejuízo ou não causado ao erário, devem ser cumpridas no prazo e forma fixados na legislação.

Logo, não procedem as alegações da Recorrente de que há ausência de má-fé na sua conduta e de que não houve dano ao Erário, eis que ela apresentou ao Fisco as Guias de Recolhimentos do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP's) com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, relativas às remunerações pagas ou creditadas a título de PLR aos segurados empregados.

**Ainda dentro do aspecto meritório e em observância aos princípios da legalidade objetiva, da verdade material e da autotutela administrativa, presentes no processo administrativo tributário, frisamos que os valores da multa aplicados foram fundamentados na redação do art. 32, inciso IV e §§ 4º e 5º, da Lei nº 8.212/1991, acrescentados pela Lei nº 9.528/1997. Entretanto, este dispositivo sofreu alteração por meio do disposto nos arts. 32-A e 35-A, ambos da Lei nº 8.212/1991, acrescentados pela Lei nº 11.941/2009.** Com isso, houve alteração da sistemática de cálculo da multa aplicada por infrações concernentes à GFIP's, a qual deve ser aplicada ao presente lançamento ora analisado, tudo em consonância com o previsto pelo art. 106, inciso II, alínea "c", do Código Tributário Nacional.

Assim, quanto à multa aplicada, vale ressaltar a superveniência da Lei nº 11.941/2009.

Para tanto, inseriu o art. 32-A na Lei nº 8.212/1991, 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: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

No caso em tela, trata-se de infração que agora se enquadra no art. 32-A, inciso I, da Lei nº 8.212/1991.

Considerando o grau de retroatividade média da norma previsto no art. 106, inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional (CTN), transscrito abaixo, há que se verificar a situação mais favorável ao sujeito passivo, face às alterações trazidas.

**CTN:**

*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.*

Nesse sentido, entendo que na execução do julgado, a autoridade fiscal deverá verificar, com base nas alterações trazidas, qual a situação mais benéfica ao contribuinte, se a multa aplicada à época ou a calculada de acordo com o art. 32-A, inciso I, da Lei nº 8.212/1991.

Esclarecemos que não há espaço jurídico para aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212/1991, eis que este remete para a aplicação do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, que trata das multas quando do lançamento de ofício dos tributos federais, vejo que as sua regras estão em outro sentido. As multas nele previstas incidem em razão da falta de pagamento ou, quando sujeito a declaração, pela falta ou inexatidão da declaração, aplicando-se apenas ao valor que não foi declarado e nem pago.

Assim, há diferença entre as regras estabelecidas pelos artigos 32-A e 35-A, ambos da Lei nº 8.212/1991. Quanto à GFIP não há vinculação com o pagamento. Ainda que não existam diferenças de contribuições previdenciárias a serem pagas, estará o contribuinte sujeito à multa do artigo 32-A da Lei nº 8.212/1991.

O art. 44 da Lei nº 9.430/1996 dispõe o seguinte:

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

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

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

A regra do artigo acima mencionado tem finalidade exclusivamente fiscal, diferentemente do caso da multa prevista no artigo 32-A da Lei nº 8.212/1991, em que independentemente do pagamento/recolhimento da contribuição previdenciária, o que se pretende é que, o quanto antes (daí a graduação em razão do decurso do tempo), o sujeito passivo preste as informações à Previdência Social, sobretudo os salários de contribuição percebidos pelos segurados. São essas informações que viabilizam a concessão dos benefícios previdenciários. Quando o sujeito passivo é intimado para entregar a GFIP, suprir omissões ou efetuar correções, o Fisco já tem conhecimento da infração e, portanto, já poderia autuá-lo, mas isso não resolveria um problema extrafiscal, que é: as bases de dados da Previdência Social não seriam alimentadas com as informações corretas e necessárias para a concessão dos benefícios previdenciários.

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

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

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

Em síntese, para aplicação de multas pelas infrações relacionadas à GFIP devem ser observadas apenas as regras do artigo 32-A da Lei nº 8.212/1991 que regulam exaustivamente a matéria. É irrelevante para tanto se houve ou não pagamento/recolhimento e, no caso que tenha sido lavrado Auto de Infração de Obrigaçāo Principal (AIOP), qual tenha sido o valor nele lançado.

### **CONCLUSÃO:**

Voto no sentido de **CONHECER** do recurso e **DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL**, para que seja efetuado o cálculo da multa de acordo com o art. 32-A da Lei nº 11.941/2009 (nova legislação) e comparado ao cálculo anterior, devendo aplicar o cálculo mais benéfico ao sujeito passivo, na forma do voto.

Ronaldo de Lima Macedo.