



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

Processo nº 15586.000322/2008-58
Recurso nº 503.030 Voluntário
Acórdão nº 2301-002.957 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de julho de 2012
Matéria Obrigações Acessórias
Recorrente FRIOAR COMERCIO E SERVIÇOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Obrigações acessórias

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

Ementa:

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS DA EMPRESA. INOBSERVÂNCIA DA LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. GFIP. ART. 32-A DA LEI Nº 8.212/91.

Visando salvaguardar o direito do trabalhador, preocupação do legislador constante na Lei 10.101/00, a existência de um procedimento bilateral, com fito de delinear uma estrutura normativa interna que dê efetividade ao texto constitucional (art. 7º, inc. XI da CF/88), exclui o pagamento feito ao empregado da base de cálculo do tributo.

Os pagamentos realizados a título de participação nos lucros ou resultados da empresa sem atendimento aos requisitos mínimos estabelecidos pela Lei nº 10.101/2000 impõem a incidência da contribuição social previdenciária.

Em relação à aplicação de multa pelo descumprimento de obrigação acessória previdenciária, o seu cálculo final deve observar o disposto no artigo 32-A, da Lei 8.212/91, nos termos da redação dada pela Lei 11.941/09.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Crédito tributário Mantido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, : I) Por maioria de votos: a) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para que seja aplicada a multa prevista no Art. 61, da Lei nº 9.430/1996, se mais benéfica à Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a). Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira, que votaram em manter a multa aplicada; II) Por unanimidade de votos: a) em negar provimento ao Recurso nas demais alegações da Recorrente, nos termos do voto do Relator.

(assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira - Presidente.

(assinado digitalmente)

Damião Cordeiro de Moraes - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Oliveira (Presidente), Adriano Gonzáles Silvério, Bernadete de Oliveira Barros, Damião Cordeiro de Moraes, Leonardo Henrique Pires Lopes.

Relatório

1. Trata-se de recurso voluntário interposto pela empresa FRIOAR COMERCIO E SERVIÇOS LTDA em face da decisão que julgou procedente em parte a impugnação apresentada pelo contribuinte, tendo em vista que a decisão relevou a multa aplicada somente nas competências 02/2004 a 11/2004, as quais o contribuinte corrigiu as faltas, e manteve a aplicação da penalidade nas competências 01/2004 e 12/2004.

2. Conforme informado no relatório fiscal f. 13, a empresa teria deixado de informar em suas Guias de Recolhimento do FGTS e Informações a Previdência Social – GFIP valores pagos a seus empregados a título de Participação nos Lucros e Resultado – PLR e montante pago a cooperativa de trabalho médico Unimed Vitória Cooperativa de Trabalho Médico. Transcrevo abaixo trecho do referido relatório:

“1. Durante a Ação Fiscal desenvolvida junto à autuada, foi constatado que deixaram de ser informados em suas Guias de Recolhimento do FGTS e Informações a Previdência Social – GFIPs os seguintes fatos geradores de contribuições previdenciárias:

1.1 Os valores pagos aos seus empregados a título de Participação nos Lucros e Resultados – PLR, nas competências 01/2004 e 12/2004, em desacordo com a lei 10.101/00, contrariando assim, os artigos 28, parágrafo 9º, alínea “j” da Lei 8.212/91 e suas alterações. Os valores pagos em 01/04 constam da folha de pagamento da empresa na rubrica “315-PLR C.C 2003/2004” e os valores pagos em 12/04 constam da Rubrica “315-PLR 2004/2005” anexe à primeira via do presente cópias destas folhas de pagamento.

1.1.1 Os valores pagos pela empresa a título de PLR na competência 01/04 foram pagos aos empregados da matriz e das filiais 28.473.700/0003-84 e 28.473.700/0004-65 em cumprimento à cláusula 4a. da Convenção Coletiva de Trabalho de 2003/2004, firmada pelo sindicato a que pertence a empresa e o de seus empregados, ambos do Espírito Santo (cópia anexada à primeira via do presente). Ocorre que a citada cláusula 4a. da convenção só menciona o valor a ser pago a cada empregado e que esse valor varia em função do número de empregados das empresas. Segundo o § 1º do artigo 20 da Lei 10.101/00 deveria constar do acordo "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." Nada disto consta da convenção coletiva assinada.

1.1.2 Na competência 12/2004 foram pagos valores, a título de PLR, aos empregados da filial de Jacarei/SP, CNPJ 28.473.700/0004-65. Ocorre que somente em 01/05/2005 foi assinado um Programa de Participação nos Lucros ou Resultados para os empregados daquela filial (cópia anexada à primeira via do presente), portanto, quando o PLR foi pago em dezembro de 2004, ainda não existia o programa.

1.1.3 Desta forma, como a empresa efetuou pagamentos a seus empregados a título de PLR em desacordo com a Lei 10.101/00, estes valores integram o salário-de-contribuição e deveriam, ter sido informados em GFIP's;

1.2 Os valores pagos à cooperativa de trabalho médico Unimed Vitória Cooperativa de Trabalho Médico, CNPJ 27.578.434/0001-20. Os números/nomes das contas contábeis onde estes pagamentos foram contabilizados, assim como as datas dos lançamentos, os números das notas fiscais emitidas, os valores brutos pagos e as bases de cálculo da contribuição previdenciária incidentes sobre estes pagamentos, constam da planilha "PAGAMENTOS À UNIMED" anexada no segmento deste." (f. 13)

3. A empresa apresentou impugnação tempestiva e a primeira instância administrativa considerou parte do lançamento procedente, afim de relevar parte da multa aplicada à recorrente. A decisão restou ementada nos termos que hora transcrevo:

"Legislação previdenciária. Descumprimento.

Constitui infração a omissão, em GFIP, de fatos geradores das contribuições previdenciárias.

Correção da falta. Relevação. Se o autuado corrige a falta no prazo da impugnação, é primário e não há circunstância agravante, faz jus a relevação da multa aplicada, em relação as ocorrências integralmente corrigidas.

Cálculo da penalidade. Retroatividade de norma benigna. Retifica-se o valor da penalidade aplicada no caso de legislação superveniente mais benigna vigente na data do julgamento.

Lançamento Procedente em Parte.” (f. 1.017)

4. Na busca da relevação total da multa, o contribuinte apresentou recurso voluntário aduzindo, em síntese:

a) preliminarmente, reconhece que por força da Portaria 41/2009 editada pelo Ministro da fazenda, foi determinado que as normas constantes do regimento interno do antigo Conselho de contribuintes devem ser aplicadas ao CARF e requer que o recurso interposto seja distribuído à turma competente para julgamento, na forma da mencionada portaria;

b) requer a aplicação do art. 291, § 1º do Decreto 3.048/199 também sobre as competências 01/2004 a 12/2004 tendo em vista que não há que se falar em correção feita a menor no que diz respeito a tais competências, pois todas as correções foram feitas da mesma forma que as competências que foram relevadas pela primeira instância;

c) no mérito, alega que o pagamento da Participação nos Lucros e Resultados foi feita de acordo com os requisitos legais de negociação entre empresa e empregado e requer a declaração da completa insubsistência do auto de infração que gerou o processo administrativo;

d) ressalta a força normativa das Convenções Coletivas e aduz que estas disposições não devem ser desconsideradas pela autoridade fiscal;

e) aduz que o fiscal não possui legitimidade para dizer qual norma é válida ou não e que a autoridade fiscal deve tão somente aplicar as normas previstas ao caso concreto que por sua vez prevê que a PLR não constitui remuneração e por consequência não está sujeita a incidência de contribuição previdenciária;

f) alega que não houve violação a lei 8.212, tendo em vista que os fatos geradores apontados pelo fiscal jamais ocorreram, uma vez que a referida norma não considera remuneração as parcelas pagas a título de PLR;

g) defende o caráter normativo das convenções coletivas, pois considera que estes atos são fontes formais do direito do trabalho e assim, de observância obrigatória e estas não podem ser desconsideradas pela autoridade fiscal;

h) diz que a autoridade fiscal é ilegítima para declarar a nulidade de cláusula de acordo coletivo;

i) por fim, ressalta que a empresa agiu na mais absoluta boa-fé, tendo em vista que tão somente seguiu determinação constante de convenção coletiva, não podendo ser responsabilizada pelo cumprimento da lei (convenção coletiva) e por agido no estrito cumprimento de seu dever legal.

5. Não houve apresentação de contrarrazões por parte do fisco e os autos foram encaminhados à apreciação e julgamento por este Conselho.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Damião Cordeiro de Moraes

DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

1. Conheço do recurso, uma vez que atende aos pressupostos de admissibilidade.

DO MÉRITO - DA PARTICIPAÇÃO DOS LUCROS

2. Cingindo-se a matéria trazida pelo contribuinte a exame desse colegiado à incidência de contribuições previdenciárias sobre os pagamentos efetuados pela empresa recorrente a seus empregados sob a rubrica de Participação nos Lucros ou Resultados (PLR).

3. A PLR visa a disposição das estratégias organizacionais com a participação dos empregados no ambiente de trabalho, pois só será feita a distribuição dos lucros aos funcionários segundo o cumprimento de metas. O programa PLR é uma ferramenta de gestão que permite a motivação dos empregados na produtividade da empresa, proporciona a atração de melhores resultados, e é regulada pela lei 10.101/2000.

4. Como é cediço, a Constituição Federal de 1988, no inc. XI do art. 7º, incluiu entre os direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, a participação nos lucros ou resultados dos seus empregadores. O texto constitucional, neste ponto, é enfático ao assegurar a sua desvinculação da remuneração percebida pelo empregado, de acordo com os critérios legais. Eis o teor do dispositivo:

“Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visam à melhoria de sua condição social:

XI - participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei.”

5. Nesse sentido, a Lei de Custeio da Seguridade Social em seu artigo 28, § 9º, "j)", condicionou a não incidência de contribuição previdenciária ao atendimento dos critérios fixados em lei específica:

“Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição: (...)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (...)

j) a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica;”

6. Deste modo, para que uma empresa possa efetuar pagamentos aos seus funcionários do referido benefício, são necessários que se preencham alguns requisitos mínimos dispostos no artigo 2º, da 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.”

7. Posta a norma, resta saber se o procedimento adotado pela empresa afrontou ou não tal regulamentação.

8. E não obstante o arrazoado trazido pelo recorrente, considera-se que os documentos carreados aos autos demonstram que não havia na empresa um programa efetivo de participação nos lucros ou resultados, nos termos da legislação de Regência da matéria. Passo a exposição dos fatos.

9. No caso em análise consta nos autos que a recorrente teria efetuado pagamentos a título de PLR, aos seus empregados segurados lotados na filial de Jacaré/SP, na **competência 12/2004**. No entanto o programa de Participação nos Lucros e Resultados daquela filial somente foi assinado em 01/05/2005, conforme **f.**, ou seja, os referidos pagamentos não estavam sob a égide do programa de PLR. Dessa forma, os montantes pagos anteriormente a implementação do Programa de participação nos lucros da empresa, devem indiscutivelmente integrar remuneração dos empregados, uma vez que resta claro que neste ponto não foi cumprido os requisitos da Lei 10.101/00.

10. Ademais, na **competência 01/04** foram pagos valores aos empregados da matriz de duas de suas filiais, na forma prevista na cláusula 4ª da Convenção Coletiva de Trabalho de 2003/2004. Ocorre que ao analisar o instrumento normativo da distribuição dos lucros da empresa, verifica-se que este não foi elaborado observando o texto da Lei que rege a matéria.

11. Na referida Cláusula 4ª da Convenção, somente se menciona o valor a ser pago a cada empregado e que tal valor irá variar em função do número de empregados da empresa. Vê-se que não constam regras claras e objetivas quanto a fixação dos direitos substantivos da participação, tampouco foi adotado pela empresa um dos critérios previstos no § 1º do artigo 2º da Lei 10.101/00, quais sejam: i) índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa ou ii) programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.

12. A norma de regência da matéria, é clara ao estabelecer que os valores pagos a título de PLR não terão caráter remuneratório desde que cumpridas as regras estabelecidas na Lei 10.101. *In casu*, resta justificada a autuação fiscal, diante dos descumprimentos da legislação expostos supra.

13. Acrescente-se ainda ao que foi exposto, o posicionamento desta 1ª Turma Ordinária do CARF, a qual em 27 de julho de 2011 ao julgar o processo n. 15586.000360/2008-19 de relatoria da Conselheira Bernadete Barros de Oliveira, analisou a procedência de auto de infração da recorrente, onde também se questionava a incidência de contribuições previdenciárias sobre os valores pagos a título de participação nos lucros da empresa. Na ocasião o colegiado negou provimento ao recurso voluntário interposto pela recorrente, o qual trazia arcabouço argumentativo alicerçado nos mesmos fundamentos do presente recurso.

14. Diante dessa análise, entendo que deve ser mantida a tributação dos pagamentos realizados por intermédio do “Programa de Incentivo” da recorrente, nas competências em que os ditames da legislação de regência não foram observados.

DO VALOR DA MULTA APLICADA

15. Narra o relatório fiscal que a empresa teria infringido o artigo 32, inciso IV, parágrafo 5º da Lei 8.212/91, pois deixou de informar em suas Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP os fatos geradores relativos a pagamentos efetuados a título de PLR, nas competências 01/2004 e 12/2004.

16. A decisão de primeira instância ponderou que embora a empresa tenha retificado suas GFIPs, somente o fez no período de 02/2004 a 11/2004, restando as competências 01/2004 e 12/2004 sem a devida retificação, persistindo a ausência das declarações de remunerações pagas a segurados empregados a título de participação nos lucros.

17. No entanto, em sede de recurso voluntário a recorrente alega que houve a devida retificação em todas as rubricas e não somente em parte delas. Ocorre que compulsando os autos assiste razão ao colegiado de primeira instância, pois verifica-se que as competências 01/2004 e 12/2004 não foram devidamente retificadas. Sendo assim passo a análise da aplicação da multa a estes períodos.

18. No que tange às competências restantes, ressalta-se que a Lei n.º 11.941, de 2009, alterou a Lei n.º 8.212/91 para abrandar os valores das penalidades aplicadas pelo fisco:

“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.”

do artigo 32-A:

19. Diante da regulamentação acima exposta, é possível identificar as regras

a) é regra aplicável a uma única espécie, dentre tantas outras existentes, de declaração: a Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP;

b) é possibilitado ao sujeito passivo entregar a declaração após o prazo legal, corrigi-la ou suprir omissões antes de algum procedimento de ofício que resultaria em autuação;

c) regras distintas para a aplicação da multa nos casos de falta de entrega/entrega após o prazo legal e nos casos de informações incorretas/omitidas; sendo no primeiro caso, limitada a vinte por cento da contribuição;

d) desvinculação da obrigação de prestar declaração em relação ao recolhimento da contribuição previdenciária;

e) reduções da multa considerando ter sido a correção da falta ou supressão da omissão antes ou após o prazo fixado em intimação; e

f) fixação de valores mínimos de multa.

20. Nesse momento, passo a examinar a natureza da multa aplicada com relação à GFIP, sejam nos casos de “*falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo*” ou “*informações incorretas ou omitidas*”.

21. O inciso II do artigo 32-A manteve a desvinculação entre as obrigações do sujeito passivo: acessória, quanto à declaração em GFIP e principal, quanto ao pagamento da contribuição previdenciária devida:

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

22. Dessa forma, depreende-se da leitura do inciso que o sujeito passivo estará sujeito à multa prevista no artigo, mesmo nos casos em que efetuar o pagamento em sua integralidade, ou seja, cem por cento das contribuições previdenciárias.

23. E fazendo uma comparação do referido dispositivo com o artigo 44 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996 (que trata das multas quando do lançamento de ofício dos tributos federais) percebe-se que as regras diferem entre si, pois as multas nele previstas incidem em razão da falta de pagamento ou, quando sujeito a declaração, pela falta ou inexatidão da declaração:

LEI Nº 9.430, DE 27 DE DEZEMBRO DE 1996.

Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências.

...

Seção V

Normas sobre o Lançamento de Tributos e Contribuições

...

Multas de Lançamento de Ofício

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

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

II- cento e cinquenta 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.

24. Outra diferença é que as multas elencadas no artigo 44 justificam-se pela necessidade de realização de lançamento pelo fisco, já que o sujeito passivo não efetuou o pagamento, sendo calculadas independentemente do decurso do tempo, eis que a multa de ofício não se cumula com a multa de mora. A finalidade é exclusivamente fiscal, diferentemente do caso da multa prevista no artigo 32-A, em que independentemente do pagamento/recolhimento da contribuição previdenciária, o que se pretende é que, o quanto antes (daí a gradação em razão do decurso do tempo), o sujeito passivo preste as informações à Previdência Social, dados esses que viabilizam a concessão dos benefícios previdenciários.

25. Feitas essas considerações, tenho por certo que as regras postas no artigo 44 aplicam-se aos processos instaurados em razão de infrações cometidas sobre a GFIP. No que se refere à “*falta de declaração e nos de declaração inexata*”, deve-se observar o preceito por meio do qual a norma especial prevalece sobre a geral, uma vez que o artigo 32-A da Lei nº 8.212/1991 traz regra aplicável especificamente a uma espécie de declaração que é a GFIP, devendo assim prevalecer sobre as regras do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 o qual se aplicam a todas as demais declarações a que estão obrigados os contribuintes e responsáveis tributários. Pela mesma razão, também não pode ser aplicado o artigo 43 da mesma lei:

“Auto de Infração sem Tributo

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

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

26. Resumindo, é possível concluir que para a aplicação de multas pelas infrações relacionadas à GFIP devem ser observadas as regras do artigo 32-A da Lei nº 8.212/1991 que regulam exaustivamente a matéria, sendo irrelevante a existência ou não pagamento/recolhimento e qual tenha sido a multa aplicada no documento de constituição do crédito relativo ao tributo devido.

27. Quanto à cobrança de multa nesses lançamentos, realizados no período anterior à MP nº 449/2008, entendo que não há como aplicar o artigo 35-A, pois poderia haver retroatividade maléfica, o que é vedado; nem tampouco a nova redação do artigo 35.

28. Os dispositivos legais não são interpretados em fragmentos, mas dentro de um conjunto que lhe dê unidade e sentido. As disposições gerais nos artigos 44 e 61 são apenas partes do sistema de cobrança de tributos instaurado pela Lei nº 9.430/1996. Quando da falta de pagamento de tributos são cobradas, além do principal e juros moratórios, valores relativos às penalidades pecuniárias, que podem ser a **multa de mora**, quando embora a destempo tenha o sujeito passivo realizado o pagamento/recolhimento antes do procedimento de ofício, ou a **multa de ofício**, quando realizado o lançamento para a constituição do crédito. Essas duas espécies são excludentes entre si. Essa é a sistemática adotada pela lei. As penalidades pecuniárias incluídas nos lançamentos já realizados antes da MP nº 449/1996 são, por essa nova sistemática aplicável às contribuições previdenciárias, **conceitualmente multa de ofício** e pela **sistemática anterior multa de mora**. Do que resulta uma conclusão inevitável: independentemente do nome atribuído, a multa de mora cobrada nos lançamentos anteriores à MP nº 449/1996 não é a mesma da multa de mora prevista no artigo 61 da Lei nº

9.430/1996. Esta somente tem sentido para os tributos recolhidos a destempo, mas espontaneamente, sem procedimento de ofício. Seguem transcrições:

“Art.35.Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas “a”, “b” e “c” do parágrafo único do art. 11, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996.

Art.35-A.Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Seção IV

Acréscimos Moratórios Multas e Juros

Art.61.Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

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

Redação anterior do artigo 35:

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

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

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

b) quatorze por cento, no mês seguinte;

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

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

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

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

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

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

29. No que tange aos autos de infração referentes à GFIP, que foram lavrados antes da MP nº 449/1996, importa que seja feita a análise quanto à aplicação do artigo 106, inciso II, alínea “c” do CTN:

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

...

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

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

30. E como pode ser notado, as novas regras trazidas pelo artigo 32-A são, a priori, mais benéficas que as anteriores, posto que nelas há limites inferiores, senão vejamos: no caso da falta de entrega da GFIP e omissão de fatos geradores, a multa não pode exceder a 20% da contribuição previdenciária, no primeiro caso; e será de R\$ 20,00 por grupo de 10 informações omitidas ou incorretas, no segundo caso.

31. Portanto, nos casos mais benéficos ao sujeito passivo, consoante o disposto no artigo 106 do CTN, a multa deve ser reduzida para adequá-la ao artigo 32-A. Porém, nos casos em a multa contida no auto-de-infração é inferior à que seria aplicada pelas novas regras, não há como se falar em retroatividade.

32. Razão pela qual que conhecendo a matéria de ofício por se tratar de ordem pública, entendo que os valores impostos pelo fisco devem ser retificados, conforme o novo regramento do citado artigo 32-A, se mais benéfico para o contribuinte.

33. Neste ponto, dou provimento parcial ao recurso.

CONCLUSÃO

34. Ante o exposto, CONHEÇO do recurso voluntário, para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, nos temos acima para aplicar às competências 01/2004 e 12/2004 o novo regramento do artigo 32-A, da Lei 8.212/91.

(assinado digitalmente)

Processo nº 15586.000322/2008-58
Acórdão n.º **2301-002.957**

S2-C3T1
Fl. 1.114

Damião Cordeiro de Moraes - Relator

CÓPIA