



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

Processo n° 16045.000387/2010-06
Recurso n° 000.000 Voluntário
Acórdão n° 2402-02.859 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de junho de 2012
Matéria SALÁRIO INDIRETO
Recorrente INDÚSTRIAS QUÍMICAS TAUBATÉ S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007

ASSISTÊNCIA MÉDICA. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.

O valor referente à assistência médica não integra o salário de contribuição apenas quando disponível à totalidade dos empregados e dirigentes da empresa.

AUXÍLIO-TRANSPORTE PAGO HABITUALMENTE E EM DINHEIRO. NÃO INCIDÊNCIA. JURISPRUDÊNCIA DO STF.

O valor do auxílio-transporte pago habitualmente em pecúnia tem natureza indenizatória; portanto, não integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias e das destinadas a terceiros.

AUXÍLIO-EDUCAÇÃO. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.

O valor relativo a plano educacional não integra o salário de contribuição quando vise à educação básica e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que não seja utilizado em substituição de parcela salarial e que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo.

MULTA DE MORA.

Aplica-se aos processos de lançamento fiscal dos fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449 e declarados em GFIP o artigo 106, inciso II, alínea "c" do CTN para que as multas de mora sejam adequadas às regras do artigo 61 da Lei nº 9.430/96. No caso da falta de declaração, a multa aplicável é a prevista no artigo 35 da Lei nº 8.212, de 24/07/91, nos percentuais vigentes à época de ocorrência dos fatos geradores.

JUROS DE MORA. SELIC. APLICAÇÃO

É cabível a cobrança de juros de mora sobre os débitos para com a União decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da

Receita Federal do Brasil com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC.

INCONSTITUCIONALIDADE.

É vedado ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais afastar dispositivo de lei vigente sob fundamento de inconstitucionalidade.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

CÓPIA

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, Por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir do lançamento os valores relativos: a) despesas médicas; b) auxílio-transporte; e c) auxílio-educação relativo aos cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa. E recálculo da multa pela regra do artigo 35 da Lei nº 8.212/91 vigente à época dos fatos geradores, observado o limite de 75%. Vencidos os conselheiros Ana Maria Bandeira e Ronaldo de Lima Macedo que votaram pela incidência da contribuição sobre as despesas médicas.

Julio Cesar Vieira Gomes – Presidente e Relator.

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Julio Cesar Vieira Gomes, Ana Maria Bandeira, Lourenço Ferreira do Prado, Ronaldo de Lima Macedo, Thiago Taborda Simões e Nereu Miguel Ribeiro Domingues.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão de primeira instância que julgou procedente o lançamento fiscal de 29/09/2010 de contribuições previdenciárias dos segurados sobre suposta remuneração indireta, desconsideração de personalidade jurídica e retenções. Seguem transcrições de trechos da decisão recorrida:

EMPREGO. PRESSUPOSTOS LEGAIS.

Correta a desconsideração de pessoas jurídicas contratadas, quando identificados na prestação de serviços os pressupostos legais da relação de emprego (pessoalidade, onerosidade, subordinação e não eventualidade), para a constituição do crédito tributário relativo às contribuições previdenciárias daí decorrentes.

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE.

Não cabe às autoridades que atuam no contencioso administrativo proclamar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo em vigor, pois tal competência é exclusiva dos órgãos do Poder Judiciário.

...

a) Levantamento DMI - Despesas médicas:

*constituem fatos geradores das contribuições deste levantamento, as despesas verificadas na contabilidade digital e despendidas pela empresa com alguns empregados, dirigentes e "prestadores de serviço", e que foram considerados como remuneração a empregados, por estarem em dissonância com o estabelecido na norma legal, supra citada (§ 9º, alínea q, do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991), uma vez que destinados apenas a alguns segurados, conforme se observa dos documentos anexados ao presente auto. (...) Pela análise dos arquivos contábeis digitais e notas fiscais de serviço/faturas, **verificou-se que a notificada, além do plano de saúde da UNIMED e UNIODONTO oferecido a todos os empregados, correta e devidamente oferecidos à tributação, oferece também Seguro Bradesco Saúde (no período de 05 a 12/2007) e Sul América (no período de 01 a 05/2007), contas contábeis abaixo descritas e totalizadas anualmente, a um grupo específico de trabalhadores, cujos nomes encontram-se descritos nas faturas técnicas mensais emitidas pela Bradesco Saúde, que ora anexamos (Brokers corretora de seguros), não tendo sido apresentadas as Notas Fiscais/Faturas NFF relativas à Sul América;***

...

b) Levantamento PVI - Previdência privada:

da análise dos arquivos contábeis digitais e documentos apresentados, verificou-se que a notificada oferece Previdência Complementar, através da Bradesco Vida e Previdência S.A., a apenas um grupo específico de trabalhadores, cujos nomes encontram-se descritos nas faturas técnicas mensais emitidas pela Bradesco Vida e Previdência, configurando fatos geradores de contribuição previdenciária;

em ação fiscal anterior, foi lavrada a NFLD DEBCAD nº 37.037.931-4, relativa ao mesmo fato gerador. Na presente ação fiscal, verificou-se a continuidade da realidade fática na empresa. Embora ela não tenha apresentado o regulamento do plano, o que possibilitaria a análise de todo o contexto e aplicabilidade, através do contrato com a Bradesco Vida e Previdência, ainda que não assinado, é possível verificar que o plano favorece alguns trabalhadores, em detrimento dos demais, quando classifica em grupos distintos os participantes do plano (cláusula 2.1.1: Grupos I, II e III), destinando aos participantes do grupo III apenas "Benefício de pagamento único" (cláusula 7) e aos demais participantes assegura renda mensal vitalícia (cláusula 4 e seguintes, em especial a 4.7). **Por não dispensar tratamento equânime a todos os participantes, os valores das contribuições pagas a título de previdência complementar foram considerados como integrantes do salário de contribuição, excluídas as parcelas descontadas em folhas de pagamento correspondentes a rubrica 0572 - previdência priv;**

...

c) Levantamento AEI - Auxílio-educação:

o crédito previdenciário foi apurado em razão do pagamento de auxílio-educação a apenas alguns empregados, conforme registros contidos na contabilidade (...);

a empresa auditada reembolsa a alguns empregados o valor de 50% dos gastos efetuados por estes com educação, mediante apresentação de relatório de acertos de despesas, acompanhado dos boletos de pagamento, conforme amostras em anexo. **Pelas análises destes, constata-se serem os cursos referentes a cursos técnicos, educação superior, pós-graduação, MBA, etc.;**

por serem os reembolsos efetuados a apenas alguns beneficiários, que variam de 6 a 13, quando o número de empregados varia de 99 a 149, além de na maioria se referirem a cursos fora do contexto de educação básica definida pela lei 9.394/96, foram os mesmos considerados como base de cálculo da contribuição previdenciária;

...

d) Levantamento VT1 - Transporte em pecúnia:

o crédito previdenciário foi apurado em razão do pagamento em espécie, a alguns empregados, da rubrica intitulada vale-

transporte em folha de pagamento, em desacordo com a Lei nº 7.418, de 16/12/1985;

e) Levantamento MEI - Motorista empregado:

neste levantamento trata-se de pagamentos efetuados a Milton A. Ferreira, considerado empregado da empresa ora auditada, em face da existência de pressupostos inerentes à relação de emprego; foram encontrados na conta contábil 2.1.2.01.01 - Credores, pagamentos efetuados a Milton A. Ferreira, CNPJ 05.804.849/0001-31, correspondentes a "transporte executivo", conforme notas fiscais apresentadas, de nº sequenciais 45 a 57 (com exceção das NF 48 e 53), totalizando em 2007, R\$ 25.498,94 e contrato de prestação de serviço, ambos em anexo; na conta Bancos foram localizados registros que totalizam R\$ 43.485,47, que representa a soma dos valores das notas fiscais e de reembolso de despesas de viagem e estadias, contas contábeis: 3.4.1.15.08, 3.4.2.15.08 e 3.4.3.15.08;

em ação fiscal anterior, foi lavrada a NFLD DEBCAD nº 37.037.932-2, em relação ao mesmo fato gerador, destacando-se as seguintes informações do relatório fiscal daquele lançamento de ofício:

1. de acordo com a cláusula segunda do contrato, a remuneração corresponde a pagamentos mensais fixos, acrescidos de 1 0% para percursos mensais superiores a 3.000 km e de um adicional por hora excedente em viagens com duração superior a oito horas;

2. conforme cláusula terceira e quarta, correm por conta da contratante as despesas de pedágio, estacionamento, combustível e manutenção dos veículos, mediante apresentação de notas fiscais e, em viagens acima de 2 0 0 km, a contratada recebe uma ajuda de custo para alimentação, também mediante apresentação de notas fiscais de despesas. A cláusula quinta estabelece que, para fazer frente às despesas acima, a contratada tem um adiantamento semanal fixo, que só é renovado após o acerto do anterior. Segundo a cláusula sexta, a coordenação de viagens será administrada pela Secretaria da Diretoria;

3. as notas fiscais discriminam separadamente as horas normais e as horas extras ou excedentes e diárias extras, conforme o caso;

4. a contribuinte foi intimada a apresentar esclarecimentos por escrito, informando se os serviços foram prestados exclusivamente pelo titular da empresa, se os prestadores ficam à disposição da contratada em período integral e se estavam sujeitos a cumprimento de horário, intimação esta não atendida.

diante dos registros verificados na contabilidade discriminados em anexo, juntamente com contrato e notas fiscais, verifica-se que a situação permanece a mesma, continuando o Sr. Milton a prestar serviços contínuos à IQT, em veículo de propriedade desta, conforme comprovam a emissão de notas fiscais sequenciais, com valores mensais uniformes (R\$ 1.718,30), variando apenas em função do número de horas excedentes;

acompanha as NF, Relatório de Transporte, detalhando as datas de cada viagem, o destino, o usuário, o carro (se alugado ou da IQT), os horários de saída e de chegada, a distância percorrida e as horas extras;

ressalte-se que a empresa efetua adiantamentos rotineiros ao Sr. Milton, na ordem de R\$ 400,00, e posteriormente efetua o ajuste após a apresentação dos documentos comprobatórios das despesas;

conclui-se que os serviços são prestados em caráter não eventual, com subordinação à notificada, pela própria natureza da atividade, ficando assim evidenciada a existência dos elementos caracterizadores da relação empregatícia: não eventualidade, subordinação, pessoalidade e remuneração;

...

e) Levantamentos FAI - FAN Projetos e Limpeza Ltda. e GWI - Think Tank Comunicação e Consultoria Ltda:

foram encontrados, em contas contábeis denominadas "Honorários", pagamentos efetuados às empresas FAN Projetos e Limpeza Ltda e Think Tank Comunicação e Consultoria Ltda;

quanto ao Levantamento FAI - FAN Projetos e Limpeza Ltda., em ação fiscal anterior, foi lavrada a NFLD DEBCAD n° 37.037.939-0, em relação aos mesmos serviços prestados pela FAN, destacando-se as seguintes informações do relatório fiscal daquele lançamento de ofício:

1. no contrato entre a autuada e a empresa FAN, consta do objeto, no item 1 que a IQT contrata o CONSULTOR para exercer a administração do seu site de Taubaté, de forma autônoma, relativamente aos serviços especificados no item 2 (do contrato);

2. o item 2 do contrato relaciona as obrigações da empresa contratada, conforme transcrito a seguir:

a) dedicar-se à presente prestação de serviços de modo a expandir e manter os negócios de IQT, garantindo a aplicação das boas normas da engenharia, buscando a otimização contínua de resultados b) zelar pela manutenção da boa imagem de IQT, garantindo a aplicação dos procedimentos e manutenção dos Sistemas Integrados de Qualidade, Meio Ambiente e Segurança e Saúde do Trabalhador, mantendo a satisfação dos clientes internos, externos, colaboradores, diretores, acionistas e comunidade;

c) observar, rigorosamente, as políticas de IQT relativas à produção, atuando na manutenção e contínua evolução dos Sistemas de Integrados de Qualidade, Meio-Ambiente e Segurança e Saúde do Trabalhador.

d) Coordenar e/ou apoiar os novos estudos e projetos de novos negócios, sejam eles dentro ou fora do site de Taubaté;

e) fornecer a IQT relatórios mensais detalhados sobre o andamento dos trabalhos realizados dentro do site de Taubaté, incluindo informações sobre consumos específicos de matérias primas e utilidades, custos fixos, acompanhamentos orçamentários e outros.

3. o titular foi empregado da contribuinte até 01/03/2006, onde exercia a função de Gerente Industrial, conforme folhas de pagamento, tendo sido demitido na mesma data da assinatura do contrato;

4. o site da IQT na internet, conforme consulta feita em 04/07/2007, apresenta, na área da estrutura empresarial, os nomes e cargos de seus dirigentes, entre estes o de Flávio Araújo Nascimento, ocupando a Gerência Industrial, ou seja, a mesma função exercida até sua demissão. Essa função, é típica da atividade da empresa, realizada de forma não eventual, e sua própria natureza pressupõe a existência de subordinação;

5. presume-se que os serviços foram prestados pessoalmente pelo sócio em questão, uma vez que a empresa deixou de prestar os esclarecimentos solicitados em intimação;

6. anexo ao contrato de prestação de serviços, consta contrato de Adiantamento de Prestação de Serviços, entre a contribuinte e a pessoa física de Flávio Araújo Nascimento, designado como "Prestador de Serviço", versando sobre um adiantamento de R\$ 45.000,00 referente aos serviços a serem prestados pelo contrato, o que reforça o entendimento de que a relação contratual se estabelece, de fato, não com a pessoa jurídica, mas com a pessoa física do prestador;

7. as notas fiscais emitidas pela empresa FAN referem-se a "Serviços de Coordenação e Gerenciamento" e são sequenciais a partir de 05/2006, como se verifica através do Anexo II, evidenciando a prestação de serviços exclusivamente à notificada. Os valores são uniformes, totalizando R\$ 18.000,00 por mês, exceto para o mês 09/2006, com uma nota adicional de R\$ 25.000,00, referente a serviços de coordenação de obras;

...

f) Levantamento LSI - Leonardo Sender Serviços de Informática:

Leonardo Sender, titular da firma individual Leonardo Sender Serviços de Informática, é detentor de caixa postal eletrônica institucional da IQT, conforme correspondência anexa à NF 035/2007, cópia juntada aos autos, e se qualifica como "assessor da presidência";

embora a empresa Leonardo Sender Serviços de Informática se refira à informática, a discriminação dos serviços nas notas fiscais é "Serviços de Consultoria", coincidente com o objeto descrito no Anexo A do contrato de serviço apresentado, devendo ser ressaltada a numeração sequencial das notas fiscais e os valores uniformes. Evidenciase, assim, a prestação de serviços exclusivamente à notificada (não eventualidade), a onerosidade, a pessoalidade (assessor da presidência) e a

subordinação à contratante, estando também amparado por seguro saúde;

g) Levantamento DII - Despesas indedutíveis:

foram detectados nos lançamentos contábeis, na conta 3.43.15.14 - Despesas Indedutíveis, pagamentos a título de reembolso de despesas de saúde (médicas, odontológicas, etc.) a membros do Conselho de Administração e Diretoria;

conforme prescrição contida na Lei 8.212, de 24/07/1991, art. 28, § 9º, "q", não integram o salário de contribuição, o valor relativo à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio da empresa ou por ela conveniado (...), desde que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa;

em todos os registros contábeis, somente se verifica reembolsos de despesas de saúde aos citados membros e ao diretor de operações, LUIS HENRIQUE B. M.

OLIVEIRA, sendo que para este, os valores de reembolso sempre foram considerados como base de cálculo de contribuição previdenciária, conforme amostra de FP anexa;

as remunerações dos membros do conselho de administração, embora não estejam incluídas em folhas de pagamento, o que motivou a lavratura do AI 37.156.322-4, foram declaradas em GFIP, conforme anexo intitulado "Remuneração de administradores declaradas em GFIP", porém os valores correspondentes aos reembolsos objetos deste lançamento não integraram as bases de cálculo declaradas;

as remunerações do diretor CARLOS PLACHTA estão inseridas nas Folhas de Pagamento mensais, e nos meses em que não foram declaradas em GFIP serão objeto do levantamento seguinte;

em ação fiscal anterior, foi lavrada a NFLD DEBCAD nº 37.037.940-3, com o mesmo fundamento deste levantamento;

diante de todo o exposto, e uma vez sendo os reembolsos de despesas médicas e odontológicas efetuados apenas a uma pequena classe dirigente, os valores lançados nas contas de despesas indedutíveis a título de reembolso de despesas de tratamento de saúde médica e odontológica aos segurados citados, foram considerados base de cálculo da contribuição previdenciária;

h) Levantamento CII - Contribuinte Individual não declarado:

constituem fatos geradores das contribuições previdenciárias apuradas neste levantamento as remunerações pagas/creditadas ao segurado contribuinte individual, Diretor Carlos Plachta e não declarados em GFIP, nas competências 01 a 06 e 08/2007, sendo que nas demais competências de 2007 as remunerações foram devidamente declaradas;

foram inseridos neste levantamento despesas indedutíveis referentes a pagamento de aluguel a segurança (de Carlos Plachta, conforme histórico) e passagem aérea de Evelyn Plachta, estranhos ao quadro social e empregatício da auditada, e por esta razão considerados contribuintes individuais;

i) Levantamento DV - Adiantamento de dividendos aos acionistas:

este levantamento se refere a contribuições devidas à Seguridade Social, correspondentes à parte da empresa, incidentes sobre os valores pagos, a título de adiantamento de dividendos aos acionistas, aferido como pró-labore aos acionistas Carlos Plachta, Isaac Plachta e Kurt Politzer;

a empresa auditada não mantém escriturai contábil regular, de acordo com as disposições regulamentares, considerando que não dispõe de livros Diário e Razão escriturados e nem mesmo procedeu a entrega da DIPJ referente a 2007;

conforme Balanço extraído dos arquivos digitais e de acordo com o Balanço de 2008 apresentado pela empresa no curso da ação fiscal, que faz referência a 2007, ambos anexados ao presente, a empresa teve prejuízo superior ali milhões de reais em 2007.

sendo os lucros existentes absorvidos pelo prejuízo;

a empresa procedeu à distribuição antecipada de dividendos aos acionistas, conforme anexo intitulado "Distribuição antecipada de dividendos", conta contábil nº 1140208;

o efetivo pagamento ou crédito dos dividendos fica condicionado à existência de lucros e considerando que estes não ocorreram, os valores distribuídos foram considerados remuneração indireta de pró-labore;

j) Levantamento MAI - Motorista autônomo (contribuinte individual) não declarado em GFIP:

foram encontrados nas contas 2.1.2.01.01 — Credores, pagamentos à Juarez Távora Pereira Pires, CPF 515.546.318-15, com contrato firmado em 01/03/2007, que segue anexado, tendo como objeto transporte rodoviário de passageiros, em veículo próprio;

conforme estabelecido no § 4o do art. 201 do Decreto nº 3.048, de 06 de Maio de 1999 (...), o salário de contribuição do condutor autônomo de veículo rodoviário, corresponde a 20% (vinte por cento) do valor bruto auferido pelo frete, carreto, transporte, não se admitindo a dedução de qualquer valor relativo aos dispêndios com combustível e manutenção do veículo, ainda que parcelas a este título figurem discriminadas no documento;

k) Levantamento RE - Retenção não efetuada:

este levantamento refere-se às contribuições previdenciárias, relativas à retenção de 11% (onze por cento), instituída pela Lei nº 9.711/98, incidentes sobre o valor total dos serviços

executados mediante cessão de mão-de-obra pela empresa A.H.J.

MONTAGENS INDUSTRIAIS S/C LTDA, CNPJ 02.932.166/0001-71, não se caracterizando apropriação indébita uma vez que não houve destaque da retenção nas Notas Fiscais - NF, sendo as mesmas pagas pelo seu valor total, conforme apurado na contabilidade digital, conta 3.4.1.16.07 — Serviços de Manutenção de Máquinas e Equipamentos;

todas as notas fiscais emitidas pela A.H.J. Montagens Industriais se referem a serviços de manutenção, com algumas referências a montagem, constando anexo a cada NF, planilha com relação de horas-homem trabalhadas.

Contra a decisão, o recorrente interpôs recurso voluntário, onde reitera as alegações trazidas na impugnação:

PRELIMINARMENTE

2. DA NULIDADE DA NOTIFICAÇÃO

A notificação resta eivada de nulidade, pois, em conformidade com o que preconiza nosso ordenamento jurídico, o Demonstrativo a Notificada não vulnerou os dispositivos legais inseridos no auto de infração, que deve ser anulado desde seu nascedouro em face de sua impropriedade como lançamento.

A impropriedade é gritante, já que como consta do auto, não exsurge o ânimo sancionatório exigido na exação sob contestação, o que também por esse prisma, marca de nulidade absoluta a pretensão do fiscal autuante.

Assim, nula é a exação, não há como prosperar a pretensão do autuante, que pela falta de justa causa para a instauração da ação fiscal, quer, sobretudo, pela impropriedade de que está revestido o ato formal, que direcionado no sentido da exigência, desamparada da indispensável garantia legal.

No caso, pela ilegitimidade da lavratura do auto de infração, cuja irrogação de conduta ilícita, não passa de equívocos, cujos dispositivos oferecidos não possibilitam o entendimento esposado na exação, tampouco abre espaço ou possibilidade para o apenamento pretendido, tem-se como ilegítima a autuação, devendo por isso, ser declarada nula, dando-se baixa dos registros pertinentes, como o consequente arquivamento do processo, que lhe propiciou origem.

Conforme preconiza a legislação tributária, deverá o auto de infração identificar o infrator, descrever a infração com clareza, indicar os dispositivos legais dados por infringidos e capitular a penalidade, devendo, portanto, observar os requisitos da lei.

Last but nor least, a intimação do representante legal da empresa deveria ser feita de forma pessoal, conforme o artigo 23, do Decreto 70.235/72, que dispõe taxativamente acerca da

necessidade de intimação pessoal do contribuinte no que tange a toda e qualquer decisão que tenha relevância em sua esfera de interesses.

Este dano é de tal monta que fere de morte a validade do ato administrativo. Impossível a ratificação posterior do erro fatal, eis que as condições materiais já não mais permanecem.

(...)

Em vista dos fatos acima alocados, torna-se primordial a declaração de nulidade do auto de infração e consequente inexigibilidade das multas aplicadas para a perfeita observação dos ditames legais e jurisprudenciais. Se assim não entendido, permite-se a notificada requerer as diligências necessárias para a constatação dos reais valores devidos, evitando assim detrimento aos seus direitos em benefício do locupletamento desmotivado do Estado.

DO MÉRITO

(...)

2. DA CONTRIBUIÇÃO A SEGURIDADE

O §6.º do art. 33 da Lei nº 8.212/91 não autoriza a aferição indireta quando houver mera irregularidade nos registros contábeis da empresa, mas apenas quando a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço.

Esta é a clara disposição da lei, de sorte que, para o fiscal desconsiderar a escrita contábil e proceder ao lançamento por arbitramento, devem existir vícios inequívocos a indicar que a contabilidade está divorciada da remuneração de fato paga aos empregados. Os problemas de ordem contábil levantados pela fiscalização são desprovidos de intensidade e relevância para atingir a validade da escrituração da autora, cabendo assim claramente a realização de uma perícia para os apontamentos necessários.

Constata-se que os erros apontados pela fiscalização previdenciária não tornam imprestável a escrituração contábil da empresa. Conquanto a autora cometa pecadilhos de ordem técnica, não sendo possível inferir o descompasso dos lançamentos contábeis com a verdadeira remuneração dos seus empregados.

A empresa descumpriu o dever de lançar na contabilidade o percentual de 11% das notas fiscais de prestação de serviços, porém cumpriu o dever mais importante do ponto de vista fiscal, que é o de recolher os valores retidos.

Ainda que deforma oblíqua, e empresa não deixou de auxiliar na arrecadação e fiscalização do tributo, visto que o objetivo da obrigação acessória é, em última análise, tornar possível a realização e o pagamento da obrigação principal.

Dessa maneira, não se justifica a penalidade pecuniária infligida nesses autos, pois o Fisco não ficou impossibilitado de verificar o adequado cumprimento da obrigação tributária;

3. DO LIVROS DIÁRIOS E RAZÃO

(...)

Ainda que o art. 35, parágrafo I, alínea "a", da Lei nº 8.981/95, tem subordinado a validade dos balanços ou balancetes de suspensão ou redução à transcrição no Livro Diário, esse fato isoladamente não é condição suficiente para exigência da multa isolada, pois, não afeta a validade e a eficácia da escrituração como prova primária e, não há acusação de que as informações contidas nos balancetes de suspensão estejam em desacordo com os registros constantes no Livro Diário, ou que tenham sido levantados com desobediência às leis comerciais e fiscais.

Cabe obter-se que os livros estão escriturados em sistema de processamento eletrônico de dados, em formulários contínuos cujas folhas são numeradas em ordem sequencial, contendo ainda os referidos termos de abertura e encerramento, com a autenticação no órgão competente.

Nesse sentido, injustificável a alegação do fisco que os livros não foram entregues, eis que consta documentos em anexos sobre sua entrega, ou que os mesmos não se encontram em conformidade com a lei.

Cumpre ressaltar que também não deve proposta a alegação de atraso na entrega, pois conforme pode se observar no e-mail trocado entre empresa e fiscal, foi solicitado e devidamente autorizado a dilação do prazo de entrega dos mesmos.

4. DESPESAS MÉDICAS

O empregador pode conceder assistência médica aos empregados como benefício adicional, além do salário contratual. Para que o valor correspondente à assistência médica não seja considerado salário de contribuição pela Previdência Social.

Conforme o artigo 458, V, da CLT, a assistência médica, hospitalar e odontológica prestada diretamente ou mediante seguro-saúde, concedida pelo empregador, não será considerada salário-utilidade, não havendo assim incorporação ou contribuição a ser recolhida.

Nesse sentido, o valor correspondente à assistência médica, hospitalar e odontológica prestada diretamente pelo empregador ou mediante seguro-saúde ao empregado não integra a base de cálculo do FGTS.

As despesas médicas é uma verba recebida pelo empregado que não caracteriza uma contraprestação de um trabalho prestado, pois é apenas um ressarcimento, conforme artigo 214, § 9., do

Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999, que aprova o Regulamento da Previdência Social.

A par deste assunto o Superior Tribunal de Justiça reiterou o entendimento de que é indevida a contribuição previdenciária sobre o reembolso das despesas médicas (...). [cita o Resp nº 381.181/RS]

Contudo, diante do Decreto, o valor da assistência médica concedida aos dependentes do empregado integra o salário de contribuição para todos os fins, caso diverso do relatado nos autos, somente funcionários obtinham tal benefício.

Mais uma vez, claro que não houve o fato gerador de tal tributo imputado a empresa, não havendo assim valores devidos a Previdência diante de tal circunstância.

5. DO AUXÍLIO EDUCAÇÃO

(...)

(...) o artigo 28, § 9., alínea 't' da Lei nº 8.212/91, não deve ser interpretado de forma restrita, considerando que a sua finalidade é facilitar o acesso dos empregados e trabalhadores em geral ao ensino e a educação, possibilitando assim o seu aperfeiçoamento e a evolução dentro do mercado de trabalho e da própria empresa, por meio de sucessivas promoções.

Percebe-se, assim, um incentivo da empresa ao financiar os estudos e o aperfeiçoamento de seus empregados, além de suprir a reconhecida deficiência do Estado em prestar esse serviço público (...).

Salientamos, portanto, que não é apenas o valor pago pela empresa referente ao ensino fundamental e médio que não deve ser incluído no salário de contribuição mas também o valor referente ao incentivo ao ensino superior e técnico alcançado pela empresa aos seus funcionários.

Para uma melhor análise da ausência de tributação do auxílio-educação, faz-se mister trazer o conceito de salário de contribuição disposto no artigo 458 da Consolidação das Leis do Trabalho:

[segue a transcrição do art. 458 da CLT]

Como visto, a legislação trabalhista é expressa em considerar os gastos da pessoa jurídica com educação como não integrantes do salário do empregado.

Ademais, imprescindível atentar para o vocábulo "educação", que é utilizado em sentido amplo, sem qualquer ressalva ou limitação, portanto, é possível afirmar que a educação escolar compõe-se de educação básica (ensino infantil, fundamental e médio) e ensino superior.

Além da Consolidação das Leis do Trabalho, a lei previdenciária anteriormente mencionada, Lei nº 8.212/91, é categórica ao afirmar que o valor relativo a plano educacional que vise à educação básica e a cursos de capacitação e qualificação

profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa não integra o salário de contribuição.

(...)

(...) é a legislação trabalhista que define o conceito de salário, sendo vedada pelo artigo 110 do Código Tributário Nacional a alteração deste para fins de tributação. (...)

(...)

6. VALE TRANSPORTE

A cobrança de contribuição previdenciária sobre valor pago em dinheiro a título de vale-transporte, que efetivamente não integra o salário, afronta a Constituição em sua totalidade normativa, pois constituindo-se um reembolso, não há incorporação ao patrimônio do empregado, nem se configura a habitualidade necessária para que seja entendido como parcela da remuneração, de modo a justificar a incidência da contribuição previdenciária prevista no inciso I do artigo 28 da Lei 8.212/91.

(...)

De qualquer forma, o benefício de vale transporte não tem natureza salarial, nem se incorpora à remuneração para quaisquer efeitos. Não se constitui base para incidência da contribuição previdenciária, FGTS e não se configura como rendimento tributável do trabalhador para fins de Imposto de Renda.

A contribuição previdenciária não incide sobre o montante a que corresponde o benefício se esse montante vier a ser concedido ao trabalhador mediante a entrega dos vales.

Para Eros Grau, "o pagamento do vale-transporte em moeda absolutamente não afeta o caráter não salarial do benefício. Não admitirmos isso, estaríamos a relativizar o curso legal da moeda nacional. Qualquer ensaio de relativização do curso legal da moeda brasileira afronta a constituição em sua totalidade normativa. Equivaleria a tornarmos relativo o poder do Estado que é integrado a cada unidade monetária", concluiu.

[transcreve a ementa do RE 478410/SP, no qual foi relator o Min.Eros Grau] (...)

7. DAS PESSOAS JURÍDICAS

(...)

Importante ressaltar que, no texto legal [art. 3.º da CLT], não há qualquer menção acerca do número de dias que devem ser trabalhados para ficar caracterizado o vínculo empregatício. E preciso, apenas, que o trabalho seja realizado de modo não eventual, o que não ocorria com as empresas informadas.

(...)

As empresas apontadas pelas fiscais atendiam a empresa de forma esporádica, dando suas consultorias quando necessárias, não dependendo economicamente, eis que tinham outros clientes, bem como não tendo subordinação.

A empresa não pode ser autuada por escolher uma outra empresa de confiança para ter parceria e com ela seguir durante anos, são trabalhos prestados de maneira esporádica, e sem qualquer pessoalidade, tendo em vista que se trata de um pessoa jurídica.

[segue transcrição da ementa do RE 177296/RS] Nesse sentido a relação jurídica mantida com administradores e autônomos não resulta de contrato de trabalho e, portanto, não cabe ajuste segundo a luz da Consolidação das Leis do Trabalho.

Dai a impossibilidade de se dizer que o tomador dos serviços qualifica-se como empregador e que a satisfação do que devido ocorra via folha de salário.

Inconcebível a situação de enquadramento de desconsideração de pessoa jurídica para consideração dos mesmos como funcionários. Eis que extrai-se dos artigos 12, j da Lei nº 8.212/91 e 3. da CLT que os requisitos da relação de emprego são a subordinação, a não-eventualidade (permanência e habitualidade), a pessoalidade e a remuneração.

O trabalho prestado por autônomo, ao contrário, caracteriza-se pela eventualidade e pela ausência de subordinação. A empresa provou mediante os contratos de representação comercial que as pessoas jurídicas em questão, através de seus trabalhadores lhe prestaram serviço na condição de autônomos.

O fiscal argumentou, sem qualquer prova neste sentido, que havia relação de emprego entre os trabalhadores mencionados no auto e a empresa. Dessa forma sendo medida de justiça que não haja incidência das contribuições previdenciárias sobre as quantias pagas aos referidos profissionais autônomos.

8. DA MULTA

(...)

A tributação jamais pode ter a conotação confiscatória devendo observar os mais restritos ditames da lei e nunca prejudicar a sociedade. Esta postura fere o direito de propriedade que é defendido expressamente no artigo 5o, inciso XXII, da Carta Maior (...).

(...)

E ainda temos o artigo 150, inciso IV, do mesmo diploma legal

(...)

Percebe-se claramente que na medida em que prospere a infundada exigência do fazenda estadual estará havendo um afronto direto aos princípios constitucionais acima expressos.

(...)

A multa exponenciada pela notificação, acrescidas aos supostos valores principais da obrigação, sofreram a incidência dos juros moratórios, criando assim uma capitalização indevida e uma onerosidade ilícita.

As multas, conforme legislação atualmente em vigor, somente poderiam ser de 2% (dois por cento) sobre o valor corrigido, e não no percentual que restou imposto a notificada, o qual não consta nos autos de infração.

(...)

Assim, em relação às mídias, deve ser atendido o fato que a mesma apenas poderá incidir na quantia de 2% (dois por cento), conforme disposição legal:

*[segue transcrição da Lei nº 9.298, de 01 de agosto de 1996]
Aceita a imposição de tal penalidade que, ao ver da notificada, escapa a capacidade contributiva, quer da notificada, quer das empresas brasileiras, estar-se-ia no império de Luiz XV onde O Estado é o Rei, tudo podendo.*

Os juros de mora, por sua vez, atingem o valor corrigido da obrigação tributária acrescida da multa, restando visível que foram praticados em excesso, dado que os juros convencionais das penalidades brasileiras, conforme é disposto pelo Código Tributário Nacional, é de 1% (um por cento) ao mês.

(...)

Não sendo permitida a capitalização na execução fiscal, também não é permitida nos autos de infração, que posteriormente poderão ser inscritos em dívida ativa e fundamentar procedimento executório fiscal.

(...)

Se todos são iguais perante a lei, e a sociedade deve ser justa, livre e solidária, e jamais poderá sê-lo se as leis impositivas serem inconstitucionais, quando impõem juros de 100% (cem por cento) do valor corrigido da obrigação e quando o próprio fiscalizante participa de tal acontecimento, ficando patente a imposição tributária.

Assim, estas penalidades, multa e juros, se mantidos, deverão serem reduzidos ao suportável pela capacidade contributiva, esvaziando os contribuintes e locupletando o Estado, moderna HIDRA.

Existindo cobrança a maior, os autos de infração perdem os requisitos da liquidez e certeza, necessários para a configuração da obrigação tributária passível de cobrança, e restando impossível a manutenção dos gravames, devendo este seguirem ao arquivo administrativo da repartição fazendária.

(...)

DO EXCESSO DE EXAÇÃO

(...)

As lesões aos direitos da recorrente serão regamente reivindicados pela via própria, nos termos do artigo 5º, inciso XXXV, da Constituição do Brasil, por estar sendo obrigada a defender-se de uma infração que não cometeu.

Assim, não se pode falar em violação da obrigação tributária sem que a mesma seja confirmada através de apreciação pelo judiciário, onde obviamente será dada a nossa empresa o mais amplo direito de defesa, com todos os tipos de provas em direito admitidos.

(...)

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Julio Cesar Vieira Gomes, Relator

Procedimentos formais

Quanto ao procedimento da fiscalização e formalização do lançamento também não se observou qualquer vício. Foram cumpridos todos os requisitos dos artigos 10 e 11 do Decreto nº 70.235, de 06/03/72, *verbis*:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Art. 11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do notificado;

II - o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;

III - a disposição legal infringida, se for o caso;

IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

O recorrente foi devidamente intimado de todos os atos processuais que trazem fatos novos, assegurando-lhe a oportunidade de exercício da ampla defesa e do contraditório, nos termos do artigo 23 do mesmo Decreto.

Art. 23. Far-se-á a intimação:

I - pessoal, pelo autor do procedimento ou por agente do órgão preparador, na repartição ou fora dela, provada com a assinatura do sujeito passivo, seu mandatário ou preposto, ou, no caso de recusa, com declaração escrita de quem o intimar;
(Redação dada pela Lei nº 9.532, de 10.12.1997)

II - por via postal, telegráfica ou por qualquer outro meio ou via, com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 10.12.1997)

III - por edital, quando resultarem improficuos os meios referidos nos incisos I e II. (Vide Medida Provisória nº 232, de 2004)

Portanto, em razão do exposto e nos termos das regras disciplinadoras do processo administrativo fiscal, não se identificam vícios capazes de tornar nulo quaisquer dos atos praticados e tão pouco se faz necessária a realização de diligência ou perícia, já que os autos estão devidamente instruídos para exame e julgamento:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

No mérito

Despesas Médicas

Embora todos os segurados e dirigentes da recorrente disponham de assistência médica e odontológica, alguns dispõem de seguro saúde diferenciado. Por essa razão, a decisão recorrida ratificou o entendimento da fiscalização. Trata-se de interpretação da expressão “*desde que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa*” da regra de isenção:

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

(...)

q) o valor relativo à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio da empresa ou por ela conveniado, inclusive o reembolso de despesas com medicamentos, óculos, aparelhos ortopédicos, despesas médico-hospitalares e outras similares, desde que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa;

A matéria foi objeto de exame pela Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF que se pronunciou pela possibilidade de o benefício ser diferenciado por categorias ou classes da empresa, sem que com isso tornasse o benefício sujeito à incidência da contribuição previdenciária:

Acórdão nº 9202-00.295, de 22/09/2009

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. ASSISTÊNCIA MÉDICA —PLANO DE SAÚDE. EXTENSÃO/COBERTURA À TOTALIDADE DO EMPREGADOS/FUNCIONÁRIOS. REQUISITO LEGAL ÚNICO.

De conformidade com a legislação previdenciária, mais precisamente o artigo 28, § 9º, alínea "q", da Lei nº 8.212/91, o Plano de Saúde e/ou Assistência Médica concedida pela empresa tem como requisito legal, exclusivamente, a necessidade de

cobrir, ou seja, ser extensivo à totalidade dos empregados e dirigentes, para que não incida contribuições previdenciárias sobre tais verbas. A exigência de outros pressupostos, como a necessidade de planos idênticos à todos os empregados, é de cunho subjetivo do aplicador/intérprete da lei, extrapolando os limites da legislação específica em total afronta aos preceitos dos artigos 111, inciso II e 176, do Código Tributário Nacional, os quais estabelecem que as normas que contemplam isenções devem ser interpretadas literalmente, não comportando subjetivismos.

Recurso especial negado.

Ressalta-se que parcela das despesas com os planos de saúde são custeadas pelos segurados da recorrente mediante desconto em folha de salários. Por essa sistemática, haveria um maior comprometimento da renda dos segurados com menor capacidade econômica para suportar o ônus com o benefício.

Assim, inclino-me à tese da CSRF para que sejam excluídos do lançamento os valores correspondentes à assistência médica e odontológica.

Auxílio Educação

Nessa matéria, há duas questões a serem examinadas. A primeira é quanto à disponibilidade do benefício a todos os segurados e a segunda, as espécies de cursos oferecidos.

A fiscalização examinou os documentos contábeis para concluir que apenas 10% dos segurados empregados percebiam efetivamente o benefício; no entanto, não se pronuncia pela disponibilização aos demais. No caso, há duas razões para que o segurado, embora pudesse ter à sua disposição, não tenha feito a opção de exercer seu direito: muitos dos cursos exigem conclusão do ensino médio ou formação superior, a outra, é que a recorrente reembolsa apenas 50% do custo.

E, de fato, a recorrente não criou restrições para que todos participassem do plano educacional, como alega em seu recurso, o que se coaduna com a regra de isenção:

Art. 28. Entende-se por salário de contribuição:

(...)

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

(...)

*t) o valor relativo a plano educacional que vise à **educação básica**, nos termos do art. 21 da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e a **cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que não seja utilizado em substituição de parcela salarial e que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo;***

No entanto, quanto à questão que envolve as espécies de cursos que integram o plano educacional, a mesma regra estabelece restrições. No plano da **educação escolar**, somente foi contemplada a educação básica, que se distingue, conforme artigo 21 da Lei nº 9.394, de 20/12/96, da educação superior:

Art. 21. A educação escolar compõe-se de:

I - educação básica, formada pela educação infantil, ensino fundamental e ensino médio;

II - educação superior.

Não significa, com isso, que também não incida a contribuição sobre os valores de **cursos livres profissionais**, ainda que esses cursos exijam a conclusão do ensino médio ou superior, como é o caso das pós-graduações *lato senso* profissionalizantes (MBA e outros), pois a isenção inclui os cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa. É importante que exista relação entre o curso livre (fora do programa nacional de educação escolar) e as atividades desenvolvidas pela segurador para que, a partir daí, permita-se relacionar o desenvolvimento profissional do segurador com o desenvolvimento da empresa, o que conduz ao final ao conceito de utilidade “para o trabalho” e não pelo trabalho. Assim, quanto a essa matéria, conforme os fundamentos aqui expostos, apenas em relação aos cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, fica afastada a incidência.

Auxílio-transporte

Trata-se de matéria com trânsito em julgado no Supremo Tribunal Federal em 24/02/2012, que declarou a inconstitucionalidade da cobrança ainda quando o benefício é pago em pecúnia. Segue ementa do acórdão:

RE 478.410 - RECURSO EXTRAORDINÁRIO

EMENTA: *CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA. VALE-TRANSPORTE. MOEDA. CURSO LEGAL E CURSO FORÇADO. CARÁTER NÃO SALARIAL DO BENEFÍCIO. ARTIGO 150, I, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. CONSTITUIÇÃO COMO TOTALIDADE NORMATIVA.*

1. Pago o benefício de que se cuida neste recurso extraordinário em vale-transporte ou em moeda, isso não afeta o caráter não salarial do benefício.

2. A admitirmos não possa esse benefício ser pago em dinheiro sem que seu caráter seja afetado, estaríamos a relativizar o curso legal da moeda nacional.

3. A funcionalidade do conceito de moeda revela-se em sua utilização no plano das relações jurídicas. O instrumento monetário válido é padrão de valor, enquanto instrumento de pagamento sendo dotado de poder liberatório: sua entrega ao credor libera o devedor. Poder liberatório é qualidade, da moeda enquanto instrumento de pagamento, que se manifesta exclusivamente no plano jurídico: somente ela permite essa liberação indiscriminada, a todo sujeito de direito, no que tange a débitos de caráter patrimonial.

4. A aptidão da moeda para o cumprimento dessas funções decorre da circunstância de ser ela tocada pelos atributos do curso legal e do curso forçado.

5. A exclusividade de circulação da moeda está relacionada ao curso legal, que respeita ao instrumento monetário enquanto em circulação; não decorre do curso forçado, dado que este atinge o instrumento monetário enquanto valor e a sua instituição [do curso forçado] importa apenas em que não possa ser exigida do poder emissor sua conversão em outro valor.

6. A cobrança de contribuição previdenciária sobre o valor pago, em dinheiro, a título de vales-transporte, pelo recorrente aos seus empregados afronta a Constituição, sim, em sua totalidade normativa.

Recurso Extraordinário a que se dá provimento.

Assim, em cumprimento ao artigo 26-A do Decreto nº 70.235/72, inclino à tese da Suprema Corte para que sejam excluídos do lançamento os valores correspondentes ao benefício em exame:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

...

§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

...

Caracterização como empregados

A recorrente, embora se insurja quanto a inexistência da relação laboral com as pessoas físicas caracterizadas como segurados pela desconsideração das pessoas jurídicas, não consegue apresentar um conjunto probatório mínimo que afastam as robustas provas e detalhamento das reais características que se fizeram presentes na prestação de serviço.

Multa de mora

Insurge-se a recorrente a multa moratória. A questão a ser enfrentada é a retroatividade benéfica para redução ou mesmo exclusão das multas aplicadas nos casos em que os fatos geradores ocorreram antes da vigência da MP 449 convertida na Lei 11.941/2009. É que a medida provisória revogou o artigo 35 da Lei 8.212/91 que trazia as regras de aplicação das multas de mora, inclusive no caso de lançamento fiscal, e em substituição adotou

a regra que já existia para os demais tributos federais, que é a multa de ofício de, no mínimo, 75% do valor devido. Sendo que para a multa de mora existe o limite de 20%.

Para tanto, deve-se examinar cada um dos dispositivos legais que tenham relação com a matéria. Prefiro começar com a regra vigente à época dos fatos geradores:

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;

De fato, a multa inserida como acréscimo legal nos lançamentos tinha natureza moratória - era punido o atraso no pagamento das contribuições previdenciárias, independentemente de a cobrança ser decorrente do procedimento de ofício. Mesmo que o contribuinte não tivesse realizado qualquer pagamento espontâneo, sendo portanto necessária a constituição do crédito tributário por meio de lançamento, ainda assim a multa era de mora. A redação do dispositivo legal, em especial os trechos por mim destacados, é muito claro nesse sentido. **Não se punia a falta de espontaneidade, mas tão somente o atraso no pagamento – a mora.**

Contemporâneo à essa regra especial aplicável apenas às contribuições previdenciárias já vigia desde 27/12/1996 o artigo 44 da Lei nº 9.430/96, aplicável a todos os demais tributos federais:

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.

É certo que esse possível conflito de normas é apenas aparente, pois como se sabe a norma especial prevalece sobre a geral; é um dos critérios para a solução dos conflitos aparentes. Para os fatos geradores de contribuições previdenciárias ocorridos até a MP 449 aplicava-se sem vacilo o artigo 35 da Lei 8.212/91.

Portanto, a sistemática do artigos 44 e 61 da Lei nº 9.430/96 para a qual multas de ofício e de mora são excludentes entre si não se aplica às contribuições previdenciárias. Quando a destempero mas espontâneo o pagamento aplica-se a multa de mora e, caso contrário, seja necessário um procedimento de ofício para apuração do valor devido e cobrança através de lançamento então a multa é de ofício. Enquanto na primeira se pune o atraso no pagamento, na segunda multa, a falta de espontaneidade. E não fica só nisso, dependendo de alguns agravantes esta última que se inicia em 75% pode chegar a 225%; enquanto a multa de mora é limitada a 20% do valor principal.

De fato, a fixação da multa de ofício independe do tempo de atraso no pagamento do tributo. Para fatos geradores ocorridos a 5 anos ou no ano-base anterior, por exemplo, não significa que no lançamento relativo ao mais antigo a multa de ofício seja maior. Levar-se-ão em consideração outros fatores, como: fraude, omissão de informações ou se apenas faltou a espontaneidade para o pagamento. Fatores esses que não influenciam a fixação da multa de mora no âmbito das contribuições previdenciárias. Na Previdência Social, essas condutas do sujeito passivo são consideradas infrações por descumprimento de obrigações acessórias e, portanto, ensejam lavratura de auto de infração, cuja multa não tem nenhuma relação com a multa de mora que, pelo artigo 35 da Lei nº 8.212/91, é fixada em percentuais progressivos, considerando o tempo em atraso para o pagamento e a fase do contencioso administrativo fiscal em que realizado: prazo de defesa, após o prazo para a defesa e antes do recurso, após recurso e antes de 15 dias da ciência da decisão e após esse prazo. Quando realizado o lançamento a multa de mora é maior em razão da gradação e não porque foi aplicada com um procedimento de ofício. E esse acréscimo de valor da multa de mora também ocorre igualmente em outras fases do processo sem que, em qualquer momento, a Lei nº 8.212/91 alterasse a natureza jurídica da multa de mora. E, ainda, a diferença de percentual para a multa de mora quando a contribuição é paga espontaneamente ou não é de apenas 4%. Ressaltando que, mesmo tendo iniciado o procedimento fiscal, o sujeito passivo tem direito a recolher ou mesmo parcelar suas contribuições em atraso, como se espontaneamente.

Portanto, repete-se: **no caso das contribuições previdenciárias somente o atraso era punido e nenhuma dessas regras se aplicava; portanto, não vejo como se aplicar a multa de ofício aos lançamentos de fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449.**

Alguns sustentam a aplicação quando embora tenham os fatos geradores ocorrido antes, o lançamento foi realizado na vigência da MP 449. E aí consulto as Normas

Gerais de Direito Tributário. Preceitua o CTN que o lançamento reporta-se à data de ocorrência do fato gerador e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada:

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

...

É a afirmação legislativa da natureza declaratória do lançamento, já predominante na doutrina desde a edição das obras de Direito Tributário do saudoso mestre Amílcar de Araújo Falcão¹:

“De logo convém recordar que não é manso e tranqüilo o entendimento que exprimimos quanto à função do fato gerador como pressuposto e ponto de partida da obrigação tributária.

Alguns autores dissentem dessa conclusão, afirmando que tal função criadora deve ser atribuída ao lançamento.

Contestam estes que o lançamento tenha, como à maioria da doutrina e a nós parece ter, natureza declaratória.”

Como regra comporta algumas exceções, dentre as quais a aplicação retroativa da lei posterior que houver instituído penalidade menos severa ou houver deixado de definir um fato como infração:

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.

Acontece que as hipóteses excepcionais nas alíneas “a” e “b” não têm relação com a multa de mora. Isso porque a mesma Lei nº 8.212/91 fazia à época uma nítida diferenciação entre infração, todas relacionadas ao descumprimento de obrigações acessórias, inclusive pela falta de declaração de fatos geradores em GFIP, e obrigação principal pelo não pagamento das contribuições previdenciárias. Deixar de pagar a contribuição devida não era infração, mas inadimplemento de uma obrigação que tinha como consequência o lançamento através de Notificação Fiscal de Lançamento do Débito – NFLD para a cobrança do valor principal e os acréscimos legais na forma de multa e juros de mora:

Art. 37. Constatado o atraso total ou parcial no recolhimento de contribuições tratadas nesta Lei, ou em caso de falta de

¹ FALCÃO, Amílcar de Araújo. Fato Gerador da Obrigação Tributária. 4. ed. Anotada e atualizada por Geraldo Ataliba. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977, de 24/08/2001

pagamento de benefício reembolsado, a fiscalização lavrará notificação de débito, com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, conforme dispuser o regulamento. Parágrafo único. Recebida a notificação do débito, a empresa ou segurado terá o prazo de 15 (quinze) dias para apresentar defesa, observado o disposto em regulamento.

§ 1º Recebida a notificação do débito, a empresa ou segurado terá o prazo de 15 (quinze) dias para apresentar defesa, observado o disposto em regulamento.

...

Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99:

Art.283. Por infração a qualquer dispositivo das Leis nºs 8.212 e 8.213, ambas de 1991, para a qual não haja penalidade expressamente cominada neste Regulamento, fica o responsável sujeito a multa variável de R\$ 636,17 (seiscentos e trinta e seis reais e dezessete centavos) a R\$ 63.617,35 (sessenta e três mil seiscentos e dezessete reais e trinta e cinco centavos), conforme a gravidade da infração, aplicando-se-lhe o disposto nos arts. 290 a 292, e de acordo com os seguintes valores:

I- a partir de R\$ 636,17 (seiscentos e trinta e seis reais e dezessete centavos) nas seguintes infrações:

a) deixar a empresa de preparar folha de pagamento das remunerações pagas, devidas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com este Regulamento e com os demais padrões e normas estabelecidos pelo Instituto Nacional do Seguro Social;

b) deixar a empresa de se matricular no Instituto Nacional do Seguro Social, dentro de trinta dias contados da data do início de suas atividades, quando não sujeita a inscrição no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica;

c) deixar a empresa de descontar da remuneração paga aos segurados a seu serviço importância proveniente de dívida ou responsabilidade por eles contraída junto à seguridade social, relativa a benefícios pagos indevidamente;

d) deixar a empresa de matricular no Instituto Nacional do Seguro Social obra de construção civil de sua propriedade ou executada sob sua responsabilidade no prazo de trinta dias do início das respectivas atividades;

...

Já quanto à hipótese na alínea “c”, o Superior Tribunal de Justiça - STJ pacificou o entendimento que não se trata apenas dos atos infracionais, mas de todas as penalidades em geral, inclusive aquela relativa à mora:

RECURSO ESPECIAL Nº 542.766 - RS (2003/0101012-0)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO – MULTA MORATÓRIA – REDUÇÃO – APLICAÇÃO DO ART. 61 DA LEI 9.430/96 A FATOS GERADORES ANTERIORES A 1997 – POSSIBILIDADE – RETROATIVIDADE DA LEGISLAÇÃO MAIS BENÉFICA – ART. 106 DO CTN O Código Tributário Nacional, por ter natureza de lei complementar, prevalece sobre lei ordinária, facultando ao contribuinte, com base no art. 106 do referido diploma, a incidência da multa moratória mais benéfica, com a aplicação retroativa do art. 61 da Lei 9.430/96 a fatos geradores anteriores a 1997.

Recurso não conhecido.

...

O art. 106, II, "c", do CTN, que prevê a retroação da lex mitior determina que se aplique, in casu, a Lei nº 9.430/96, que alcança fatos pretéritos por ser mais favorável ao contribuinte, devendo ser reduzida a multa aplicada por cometimento de infração tributária material. Destarte, não comporta mais divergências no âmbito da Primeira Seção desta Corte, em razão do julgado nos Embargos de Divergência no Recurso Especial n.º 184.642/SP, da relatoria do Min. Garcia Vieira, in verbis:

"TRIBUTÁRIO – LEI MENOS SEVERA – APLICAÇÃO RETROATIVA – POSSIBILIDADE – REDUÇÃO DA MULTA DE 30% PARA 20%. O Código Tributário Nacional, artigo 106, inciso II, letra 'c' estabelece que a lei aplica-se a ato ou fato pretérito quando lhe comina punibilidade menos severa que a prevista por lei vigente ao tempo de sua prática. A lei não distingue entre multa moratória e multa punitiva. Tratando-se de execução não definitivamente julgada, pode a Lei n.º 9.399/96 ser aplicada, sendo irrelevante se já houve ou não a apresentação dos embargos do devedor ou se estes já foram ou não julgados."

A Administração Fazendária, através da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14, de 04/12/2009, admitiu também a retroatividade benéfica aos processos ainda não definitivamente julgados, ainda que realizados antes da vigência da MP 449; embora tenha considerado que as multas sejam de ofício mesmo para os fatos geradores ocorridos na vigência da redação original do artigo 35 da Lei nº 8.212/91. E, a partir da adoção do conceito de multa de ofício, a Portaria, para a aplicação da retroatividade benéfica, fixou uma regra de execução com a qual não concordamos. A Portaria diz que as multas lançadas nas NFLD devem ser somadas à multa por omissão de fatos geradores em GFIP para fins de comparação, com vista à aplicação da alínea "c" do inciso II do artigo 106 CTN. Entendo que não se podem comparar institutos com naturezas jurídicas distintas como se fossem a mesma coisa e, pior ainda, a partir disso se realizarem operações algébricas com as expressões monetárias de cada um deles. Como somarem multa de mora e multa de ofício se entre elas só há em comum o nome “multa”, mais nada? Não pode. Essa parte da Portaria, com o devido respeito, não merece acolhida nesse Conselho

Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14, de 04/12/2009:

Art. 1º A aplicação do disposto nos arts. 35 e 35-A da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, com a redação dada pela Lei nº

11.941, de 27 de maio de 2009, às prestações de parcelamento e aos demais débitos não pagos até 3 de dezembro de 2008, inscritos ou não em Dívida Ativa, cobrados por meio de processo ainda não definitivamente julgado, observará o disposto nesta Portaria.

Art. 2º No momento do pagamento ou do parcelamento do débito pelo contribuinte, o valor das multas aplicadas será analisado e os lançamentos, se necessário, serão retificados, para fins de aplicação da penalidade mais benéfica, nos termos da alínea "c" do inciso II do art. 106 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN).

...

§ 3º A aplicação da penalidade mais benéfica na forma deste artigo dar-se-á:

Art. 3º A análise da penalidade mais benéfica, a que se refere esta Portaria, será realizada pela comparação entre a soma dos valores das multas aplicadas nos lançamentos por descumprimento de obrigação principal, conforme o art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, e de obrigações acessórias, conforme §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, e da multa de ofício calculada na forma do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009.

§ 1º Caso as multas previstas nos §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, tenham sido aplicadas isoladamente, sem a imposição de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal, deverão ser comparadas com as penalidades previstas no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.

§ 2º A comparação na forma do caput deverá ser efetuada em relação aos processos conexos, devendo ser considerados, inclusive, os débitos pagos, os parcelados, os não-impugnados, os inscritos em Dívida Ativa da União e os ajuizados após a publicação da Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008.

Art. 4º O valor das multas aplicadas, na forma do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, sobre as contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, deverá ser comparado com o valor das multa de ofício previsto no art. 35-A daquela Lei, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009, e, caso resulte mais benéfico ao sujeito passivo, será reduzido àquele patamar.

Art. 5º Na hipótese de ter havido lançamento de ofício relativo a contribuições declaradas na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência

Social (GFIP), a multa aplicada limitar-se-á àquela prevista no art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.

A multa lançada nos documentos de constituição de crédito da obrigação principal anteriores à vigência da MP 449 é de mora. Contudo, de fato, o conceito foi alterado pela lei posterior para multa de ofício. Acontece que não se pode fazer retroagi-lo aos lançamentos de fatos geradores que lhe são anteriores. Para fins de aplicação da retroatividade benéfica devemos comparar as regras anteriores e posteriores.

Assim, temos atualmente vigentes duas regras, a primeira para a multa de mora e a segunda para a de ofício:

a) quando a contribuição inadimplida é declarada, aplica-se o artigo 61 da Lei nº 9.430/96;

b) caso contrário, o artigo 44 da mesma lei.

Lei nº 9.430/96

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.

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;

Por tudo aqui exposto, a regra relativa à multa de ofício nunca será aplicada aos fatos geradores anteriores à MP 449; agora para aplicação do artigo 61 da Lei nº 9.430/96 é **necessário que tenha havido declaração**. A regra atual de incidência da multa de mora, para a retroatividade benéfica, deve ser comparada com a regra do artigo 35 da Lei nº 8.212/91 vigente à época dos fatos geradores mas como um todo e não de forma fracionada. A aplicação da multa de mora atualmente vigente ao invés da multa de ofício exige como requisito a declaração dos fatos geradores. Se a declaração na época somente tinha importância para a redução da multa de mora, nos termos do §4º do mesmo artigo, para a regra atual deixa de ser aplicada multa de ofício e se aplica multa de mora.

Lei nº 8.212/91

*Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, 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 27 de dezembro de 1996.*

...

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

...

Em síntese, por força do artigo 106, inciso II, alínea "c" do CTN, os processos de lançamento fiscal de fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449, ainda em tramitação, devem ser revistos para que as multas sejam adequadas às regras e limitação previstas no artigo 61 da Lei nº 9.430/96, quando declarados os fatos geradores ou, caso contrário, aplicado o artigo 35 da Lei nº 8.212, de 24/07/91 nos percentuais vigentes à época dos fatos geradores.

Nesse sentido, em reforço dessa diferença conceitual entre multas de ofício e de mora, transcrevo trechos do meu voto no acórdão nº 2402-001.874, de 28/07/2011 que decidiu também pela inaplicabilidade do artigo 44 da Lei 9.430/96 nos autos-de-infração pelo descumprimento da obrigação acessória de declaração em GFIP dos fatos geradores:

Período de apuração: 01/12/2005 a 31/12/2006

GFIP. OMISSÕES. INCORREÇÕES. INFRAÇÃO. PENALIDADE MENOS SEVERA. RETROATIVIDADE BENIGNA. PRINCÍPIO DA ESPECIALIDADE.

Em cumprimento ao artigo 106, inciso II, alínea "c" do CTN, aplica-se a penalidade menos severa modificada posteriormente ao momento da infração. 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.

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

...

Ainda quanto à multa aplicada, deve ser aplicada, com fundamento no artigo 106 do Código Tributário Nacional, a regra trazida pelo artigo 26 da Lei nº 11.941, de 27/05/2009 que introduziu na Lei nº 8.212, de 24/07/1991 o artigo 32-A. Seguem transcrições:

Art.26. A Lei nº 8.212, de 1991, passa a vigorar com as seguintes alterações:

...

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.”

Código Tributário Nacional:

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

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

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.”

Podemos identificar nas regras do artigo 32-A os seguintes elementos:

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

- *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;*

- *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;*

- *desvinculação da obrigação de prestar declaração em relação ao recolhimento da contribuição previdenciária;*

- *reduções da multa considerando ter sido a correção da falta ou supressão da omissão antes ou após o prazo fixado em intimação; e fixação de valores mínimos de multa.*

Inicialmente, esclarece-se que a mesma lei revogou as regras anteriores que tratavam da aplicação da multa considerando cem por cento do valor devido limitado de acordo com o número de segurados da empresa:

Art. 79. Ficam revogados:

I – os §§ 1º e 3º a 8º do art. 32, o art. 34, os §§ 1º a 4º do art. 35, os §§ 1º e 2º do art. 37, os arts. 38 e 41, o § 8º do art. 47, o § 2º do art. 49, o parágrafo único do art. 52, o inciso II do caput do art. 80, o art. 81, os §§ 1º, 2º, 3º, 5º, 6º e 7º do art. 89 e o parágrafo único do art. 93 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991;

Para início de trabalho, como de costume, deve-se 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”.

No inciso II do artigo 32-A em comento o legislador manteve a desvinculação que já havia 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.

*Portanto, temos que o sujeito passivo, **ainda que tenha efetuado o pagamento** de cem por cento das contribuições previdenciárias, **estará sujeito à multa de que trata o dispositivo.***

*Comparando 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, vejo que as 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. Melhor explicando essa diferença, apresentamos o seguinte exemplo: o sujeito passivo, obrigado ao pagamento de R\$ 100.000,00 apenas declara em DCTF R\$ 80.000,00, embora tenha efetuado o pagamento/recolhimento integral dos R\$ 100.000,00 devidos, qual seria a multa de ofício a ser aplicada? Nenhuma. E se houvesse pagamento/recolhimento parcial de R\$ 80.000,00? Incidiria a multa de 75% (considerando a inexistência de fraude) sobre a diferença de R\$ 20.000,00. Isto porque a multa de ofício existe como decorrência da constituição do crédito pelo fisco, isto é, de ofício através do lançamento. Caso todo o valor de R\$ 100.000,00 houvesse sido declarado, ainda que não pagos, a DCTF já teria constituído o crédito tributário sem necessidade de autuação.*

A diferença reside aí. 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, de 24/07/1991. Seguem transcrições:

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.

A DCTF tem finalidade 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, 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 extra-fiscal: 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 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:

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.

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, nos casos que tenha sido lavrada NFLD (período em que não era a GFIP suficiente para a constituição do crédito nela declarado), qual tenha sido o valor nela lançado.

E, aproveitando para tratar também dessas NFLD lavradas anteriormente à Lei nº 11.941, de 27/05/2009, não vejo como lhes aplicar o artigo 35-A, que fez com que se estendesse às contribuições previdenciárias, a partir de então, o artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, pois haveria retroatividade maléfica, o que é vedado; nem tampouco a nova redação do artigo 35. 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/recolhimento 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 Lei nº 11.941, de 27/05/2009 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 Lei nº 11.941, de 27/05/2009 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;

Retomando os autos de infração de GFIP lavrados anteriormente à Lei nº 11.941, de 27/05/2009, há um caso que parece ser o mais controvertido: o sujeito passivo deixou de realizar o pagamento das contribuições previdenciárias (para tanto foi lavrada a NFLD) e também de declarar os salários de contribuição em GFIP (lavrado AI). Qual o tratamento do fisco? Por tudo que já foi apresentado, não vejo como bis in idem que seja mantida na NFLD a multa que está nela sendo cobrada (ela decorre do falta de pagamento, mas não pode retroagir o artigo 44 por lhe ser mais prejudicial), sem prejuízo da multa no AI pela falta de declaração/omissão de fatos geradores (penalidade por infração de obrigação acessória ou instrumental para a concessão de benefícios previdenciários). Cada uma das multas possuem motivos e finalidades próprias que não se confundem, portanto inibem a sua unificação sob pretexto do bis in idem.

Agora, temos que o valor da multa no AI deve ser reduzido para ajustá-lo às novas regras mais benéficas trazidas pelo artigo 32-A da Lei nº 8.212/1991. Nada mais que a aplicação do artigo 106, inciso II, alínea "c" do CTN:

Código Tributário Nacional:

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.”

De fato, nelas há limites inferiores. No caso da falta de entrega da GFIP, a multa não pode exceder a 20% da contribuição previdenciária e, no de omissão, R\$ 20,00 a cada grupo de dez ocorrências:

Art. 32-A (...):

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.

*Certamente, nos eventuais casos em a multa contida no auto-de-
infração é inferior à que seria aplicada pelas novas regras (por exemplo, quando a empresa possui pouquíssimos segurados, já que a multa era proporcional ao número de segurados), não há como se falar em retroatividade.*

Outra questão a ser examinada é a possibilidade de aplicação do §2º do artigo 32-A:

§ 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.

Deve ser esclarecido que o prazo a que se refere o dispositivo é aquele fixado na intimação para que o sujeito passivo corrija a falta. Essa possibilidade já existia antes da Lei nº 11.941, de 27/05/2009. Os artigos 291 e 292 que vigoram até sua revogação pelo Decreto nº 6.727, de 12/01/2009 já traziam a relevação e a atenuação no caso de correção da infração.

E nos processos ainda pendentes de julgamento neste Conselho, os sujeitos passivos autuados, embora pudessem fazê-lo, não corrigiram a falta no prazo de impugnação; do que resultaria a redução de 50% da multa ou mesmo seu cancelamento. Entendo, portanto, desnecessária nova intimação para a correção da falta, oportunidade já oferecida, mas que não interessou ao autuado. Resulta daí que não retroagem as reduções no §2º:

Art.291. Constitui circunstância atenuante da penalidade aplicada ter o infrator corrigido a falta até o termo final do prazo para impugnação.

§1o A multa será relevada se o infrator formular pedido e corrigir a falta, dentro do prazo de impugnação, ainda que não contestada a infração, desde que seja o infrator primário e não tenha ocorrido nenhuma circunstância agravante.

...

CAPÍTULO VI - DA GRADAÇÃO DAS MULTAS Art.292. As multas serão aplicadas da seguinte forma:

...

V - na ocorrência da circunstância atenuante no art. 291, a multa será atenuada em cinquenta por cento.

Por tudo, voto pelo provimento parcial do recurso apenas para reconhecer o direito de retroatividade do artigo 32-A da Lei nº 8.212, de 24/07/1991, caso mais benéfica.

É como voto.

Julio Cesar Vieira Gomes

Por tudo, considerando que não houve declaração em GFIP dos fatos geradores, conforme consignado no relatório fiscal e decisão recorrida, deve ser aplicada a regra do artigo 35 da Lei nº 8.212/91 vigente à época dos fatos geradores e, no caso, considerando a progressividade da multa nas fases de cobrança do crédito, também deve ser respeitado o limite de 75% para que ao final a regra aplicável seja, de fato, a mais benéfica.

SELIC

Ressalta-se que recentemente o Supremo Tribunal Federal decidiu pela constitucionalidade da incidência da taxa SELIC para fins de acréscimos legais de tributos:

RE 582461 / SP - SÃO PAULO RECURSO EXTRAORDINÁRIO

*Relator(a): Min. GILMAR MENDES Julgamento: 18/05/2011
Órgão Julgador: Tribunal Pleno Publicação REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-158 DIVULG 17-08-2011 PUBLIC 18-08-2011 EMENT VOL-02568-02 PP-00177 Parte(s) RELATOR : MIN. GILMAR MENDES RECTE.(S) : JAGUARY ENGENHARIA, MINERAÇÃO E COMÉRCIO LTDA ADV.(A/S) : MARCO AURÉLIO DE BARROS MONTENEGRO E OUTRO(A/S) RECDO.(A/S) : ESTADO DE SÃO PAULO PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE SÃO PAULO INTDO.(A/S) : UNIÃO PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL*

Ementa 1. Recurso extraordinário. Repercussão geral. 2. Taxa Selic. Incidência para atualização de débitos tributários. Legitimidade. Inexistência de violação aos princípios da legalidade e da anterioridade. Necessidade de adoção de critério

isonômico. No julgamento da ADI 2.214, Rel. Min. Maurício Corrêa, Tribunal Pleno, DJ 19.4.2002, ao apreciar o tema, esta Corte assentou que a medida traduz rigorosa igualdade de tratamento entre contribuinte e fisco e que não se trata de imposição tributária. 3. ICMS. Inclusão do montante do tributo em sua própria base de cálculo. Constitucionalidade. Precedentes. A base de cálculo do ICMS, definida como o valor da operação da circulação de mercadorias (art. 155, II, da CF/1988, c/c arts. 2º, I, e 8º, I, da LC 87/1996), inclui o próprio montante do ICMS incidente, pois ele faz parte da importância paga pelo comprador e recebida pelo vendedor na operação. A Emenda Constitucional nº 33, de 2001, inseriu a alínea "i" no inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, para fazer constar que cabe à lei complementar "fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço". Ora, se o texto dispõe que o ICMS deve ser calculado com o montante do imposto inserido em sua própria base de cálculo também na importação de bens, naturalmente a interpretação que há de ser feita é que o imposto já era calculado dessa forma em relação às operações internas. Com a alteração constitucional a Lei Complementar ficou autorizada a dar tratamento isonômico na determinação da base de cálculo entre as operações ou prestações internas com as importações do exterior, de modo que o ICMS será calculado "por dentro" em ambos os casos. 4. Multa moratória. Patamar de 20%. Razoabilidade. Inexistência de efeito confiscatório. Precedentes. A aplicação da multa moratória tem o objetivo de sancionar o contribuinte que não cumpre suas obrigações tributárias, prestigiando a conduta daqueles que pagam em dia seus tributos aos cofres públicos. Assim, para que a multa moratória cumpra sua função de desencorajar a elisão fiscal, de um lado não pode ser pífia, mas, de outro, não pode ter um importe que lhe confira característica confiscatória, inviabilizando inclusive o recolhimento de futuros tributos. O acórdão recorrido encontra amparo na jurisprudência desta Suprema Corte, segundo a qual não é confiscatória a multa moratória no importe de 20% (vinte por cento). 5. Recurso extraordinário a que se nega provimento.

Decisão O Tribunal, por maioria e nos termos do voto do Relator, conheceu do recurso extraordinário, contra o voto da Senhora Ministra Cármen Lúcia, que dele conhecia apenas em parte. No mérito, o Tribunal, por maioria, negou provimento ao recurso extraordinário, contra os votos dos Senhores Ministros Marco Aurélio e Celso de Mello. Votou o Presidente, Ministro Cezar Peluso. Em seguida, o Presidente apresentou proposta de redação de súmula vinculante, a ser encaminhada à Comissão de Jurisprudência, com o seguinte teor: "É constitucional a inclusão do valor do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS na sua própria base de cálculo." Falaram, pelo recorrido, o Dr. Aylton Marcelo Barbosa da Silva, Procurador do Estado e, pelo amicus curiae, a Dra. Cláudia Aparecida de Souza Trindade, Procuradora da Fazenda Nacional. Ausentes, justificadamente, o Senhor Ministro Joaquim Barbosa e, em viagem oficial à Federação da Rússia, o Senhor Ministro Ricardo Lewandowski.

Assim, não merece acolhida a alegação do recorrente.

No mais, a recorrente mostra-se resignada quanto às demais parcelas incluídas no lançamento, nada contestando.

Por tudo, voto pelo provimento parcial ao recurso voluntário para excluir do lançamento os valores relativos:

- a) despesas médicas;
- b) auxílio-transporte; e
- c) auxílio-educação relativo aos cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa.

E recálculo da multa pela regra do artigo 35 da Lei nº 8.212/91 vigente à época dos fatos geradores, limitada a 75%.

É como voto.

Julio Cesar Vieira Gomes