



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

Processo n° 16095.000427/2007-11
Recurso n° 16.095.000427200711 Voluntário
Acórdão n° **2803-01.206 – 3ª Turma Especial**
Sessão de 30 de novembro de 2011
Matéria Auto de Infração
Recorrente FUNDACAO PARA O REMEDIO POPULAR - FURP
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/2001 a 31/12/2006

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DECADÊNCIA. PRAZO QUINQUENAL.

Em face da inconstitucionalidade declarada do art. 45 da Lei n. 8.212/1991 pelo Supremo Tribunal Federal diversas vezes, inclusive na forma da Súmula Vinculante n. 08, o prazo decadencial para a constituição dos créditos previdenciários é de 05 (cinco) anos, contados da data da ocorrência do fato gerador do tributo, nos termos do artigo 150, § 4º, ou do art. 173, ambos do Código Tributário Nacional, conforme o modalidade de lançamento.

Em atenção ao Auto de Infração em questão, tratar-se de lançamento de ofício conforme estipula o art. 142, II do CTN, fundado em descumprimento de obrigação acessória de informação na forma da legislação tributária, aplica-se a contagem do prazo de 5(cinco) anos na forma do artigo 173, inciso I, do CTN..

INFORMAR FATOS GERADORES DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS EM GFIP.

Deixar de informar em GFIP os fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias constitui infração ao artigo 32, Inciso IV, da Lei nº 8.212/1991, na redação dada pela Lei nº9.528/1997, e artigo 225, IV, do Decreto n. 3.048/1999.

JETON. MEMBRO DE CONSELHO DE ADMINISTRAÇÃO.

Não incide contribuição sobre o Jeton pago a membro de Conselho de Administração que já seja vinculado a Regime Próprio de Previdência Social, e aos membros do Conselho de Administração da Recorrente não empregados, por força de cargo efetivo

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. CONDIÇÕES PARA NÃO INCIDÊNCIA CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS.

Para que a empresa possa se beneficiar da não incidência das contribuições sociais sobre valores pagos a título de participação nos lucros ou resultados, deve haver o cumprimento da Lei n. 10.101/2000.

RETROATIVIDADE BENIGNA. GFIP. LEI N ° 11.941/09. REDUÇÃO DA MULTA. As multas referentes a declarações em GFIP foram alteradas pela lei nº 11.941/09 o que, em tese, beneficia o infrator. Foi acrescentado o art. 32-A à Lei n ° 8.212/91. Conforme previsto no art. 106, inciso II do CTN, deve-se aplicar a norma mais benígna ao contribuinte.

Recurso Voluntário Provido em Parte - Crédito Tributário Mantido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do(a) relator(a), no sentido de: a) declarar a não-incidência das contribuições previdenciárias ao Regime Geral de Previdência Social sobre os valores pagos a título de jeton aos membros do Conselho de Administração da Recorrente que sejam ocupantes de cargo público efetivo vinculado a Regime Próprio de Previdência Social, não constituindo em fato gerador e base de cálculo da mesma. b) que a aplicação da sanção seja regida pela multa estabelecida no artigo 32-A, I, da Lei n. 8.212/1991, com a redação da Lei n. 11.941/2009, desde que mais favorável ao contribuinte em relação à aplicação do art. 32, IV, §§5º, da Lei n. 8.212/1991, com redação anterior à Medida Provisória n. 449/2008.

(assinado digitalmente)

Helton Carlos Praia de Lima - Presidente.

(assinado digitalmente)

Gustavo Vettorato - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Helton Carlos Praia de Lima (presidente), Gustavo Vettorato, Eduardo de Oliveira, Oséas Coimbra Júnior, Amilcar Barca Teixeira Júnior.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra decisão da DRJ que manteve parcialmente de auto de infração que constituiu crédito tributário em razão de descumprimento ao disposto do art. 32, IV, da Lei n. 8.212/1991, por não ter a Recorrente (fundação estadual, de natureza civil, fundada pelo Estado de São Paulo sob a autorização a Lei Estadual n. 10.071/1968), omitido de dados relacionados a fatos geradores de contribuições previdenciárias, o que caracteriza a infração descrita no § 5º do art. 32 da Lei nº 8.212/1991, referentes à valores pagos a colaboradores a título de auxílio representação/jeton ao membros de seus conselhos de administração/deliberação e a título de participação dos lucros e resultados (PLR) em dissonância à Lei n. 10.101/2000. O crédito mantido é referente ao período entre 01/12/2001 a 31/12/2006, em razão de reconhecimento de decadência do direito de constituição dos créditos dos períodos anteriores na forma do art. 173, I, do CTN. A ciência inaugural foi em 21.09.2007.

O recurso fora protocolizado tempestivamente, vindo à presente Turma Especial, para apreciação dos seguintes argumentos resumidos: que a decadência atingiria os créditos referentes aos períodos anteriores às competências 09/2002, houve excessivo rigor da fiscalização, de que os jetons pagos aos conselheiros ocupantes de cargo públicos efetivos vinculados ao Regime Próprio de Previdência Social não seriam hipóteses de incidência de contribuições do Regime Geral de Previdência Pública, bem como que o PLR da Recorrente estaria em consonância com o disposto em lei.

Esse é o relatório.

Voto

Conselheiro Gustavo Vettorato – Relator

I - O recurso é tempestivo, conforme supra relatado, dispensado do depósito prévio (Súmula Vinculante 21 do STF), assim deve o mesmo ser conhecido.

II – Quanto à alegação de aplicação da decadência na forma do art. 150, §4º, do CTN, por ter sido o auto de infração entregue ao contribuinte em 21.09.2007, devendo ser decadente a constituição dos créditos com base nas competências 09/2002 e anteriores. Esse não merece acolhimento.

Por se tratar de constituição de crédito tributário oriundo de aplicação de sanção por descumprimento de obrigação instrumental (acessória) o lançamento de crédito tributário é realizado de ofício, em especial nos casos de declarações não prestadas, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária (art. 149, II, do CTN). Assim, no presente caso, as regras de decadência do crédito tributário a serem aplicadas não são as definidas para os casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação de pagamento (art. 150, § 4º e art. 156, VII, do CTN), mas das regras destinadas a reger a decadência dos créditos tributários sujeitos ao lançamento de ofício, devendo assim ser observado o disposto nos arts. 156, V, e 173, inciso I do CTN. Nessa hipótese, o direito de constituição do crédito tributário será extinto ao termo de 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Essa é inclusive a orientação jurisprudencial de vários julgados do 2º Conselho de Contribuintes e da 2ª Sessão de Julgamento do CARF/MF, a exemplo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1996 a 31/12/1998

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DECADÊNCIA. PRAZO QUINQUENAL.

O prazo decadencial para a constituição dos créditos previdenciários é de 05 (cinco) anos, contados da data da ocorrência do fato gerador do tributo, nos termos do artigo 150, § 4º, do Códex Tributário, ou do 173 do mesmo Diploma Legal, no caso de dolo, fraude ou simulação comprovados, tendo em vista a declaração da inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, pelo Supremo Tribunal Federal, nos autos dos RE's n os 556664, 559882 e 560626, oportunidade em que fora aprovada Súmula Vinculante nº 08, disciplinando a matéria. In casu, tratando-se de Auto de Infração por descumprimento de obrigação acessória, aplica-se o artigo 173, inciso I, do CTN, uma vez que a contribuinte omitiu informações ao INSS, caracterizando lançamento de ofício.

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO. (Ac. 2401-00.567, Rel. Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira da 1ª Turma da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do CARF/MF, sessão de 03.12.2009 – no mesmo sentido Ac. Ac. 206-01.698 do 2º CC)

Por fim, tal matéria foi submetida ao crivo da 1ª. Seção do Superior Tribunal de Justiça, através de Recurso Especial representativo de controvérsia – RESP 973.733, conforme art. 543-C do normativo processual e, segundo a nova redação do art. 62-A do Regimento interno do CARF, de reprodução obrigatória pelos Conselheiros. Reproduzimos excerto da ementa:

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, ineludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de. desarrazoado prazo decadencial decenal(...) grifamos

O aspecto temporal da hipótese de incidência da norma sancionatória é o momento de desobediência da norma tributária de obrigação acessória, que se dá no momento em que ela deveria ser cumprida, mas não é. Assim, consoante a regra retro citada, forçoso se faz reconhecer a decadência referente ao período anterior a 11/2001, inclusive esta e a competência 13/2001. Considerando que a entrega da GFIP 12/2001 se dá em janeiro de 2002, esta competência não se encontra atingida pela decadência.

Logo, neste ponto, não deve ser acolhido o Recurso Voluntário.

III – Quanto ao rigorismo da fiscalização, também não há como acolher os argumentos da Recorrente, pois a fiscalização, indiferentemente de seu entendimento sobre a aplicação da legislação tributária, apenas cumpriu o que está definido no art. 142, do CTN, em que a atividade fiscal é totalmente vinculada. Não pode a fiscalização eximir-se do exercício de suas competências (art. 33, da Lei n. 8.212/1991).

O auto de infração foi lavrado e teve lavrada multa conforme com o art.32, IV, §5º, da Lei 8.212/91, por descumprimento de obrigação acessória. Obrigação essa que tem natureza instrumental (art. 113, do CTN), como forma de auxiliar o controle e arrecadação tributária, mas é autônoma do cumprimento das demais obrigações.

Alegar que a mesma multa aplicada é confiscatória e inconstitucional, não dá azo à Administração Pública afastar a aplicação do que está disposto no art.32, IV, §5º, da Lei 8.212/91, sobre os quais não paira qualquer decisão judicial que declarou a sua inconstitucionalidade. Ainda mais, o CARF e seus conselheiros não podem afastar a aplicação de decreto ou lei sob alegação de inconstitucionalidade, conforme o art. 62 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, salvo as estritas ressalvas do mesmo artigo.

Novamente, tais argumentos não podem ser acolhidos por esta Turma.

IV – Quanto à questão dos valores pagos a título de jeton aos conselheiros membros do Conselho de Administração, deve ser ponderado.

Primeira ponderação é referente aos ocupantes de cargo públicos efetivos vinculados ao Regime Próprio de Previdência Pública, não seria hipótese de incidência de contribuições do Regime Geral de Previdência Pública, bem como esses conselheiros não seriam enquadrados como contribuintes individuais deste último regime.

Em que pese o entendimento da decisão *a quo* que somente a partir da Instrução Normativa n. 3/2005, da Secretaria de Receita Previdenciária, em §§3º e 4º, do art. 9º, é que as verbas supra mencionadas não se incluíam entre as bases de incidência das contribuições previdenciárias incidentes sobre remuneração de contribuintes individuais (art. 22, III, da Lei n. 8.212/1991), a sua aplicação está incorreta.

Primeiro motivo, o art. 13, da Lei n. 8.212/1991 (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999), já excluía servidor civil ocupante de cargo efetivo ou o militar da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, bem como o das respectivas autarquias e fundações, do Regime Geral de Previdência Social consubstanciado nesta Lei, desde que amparados por regime próprio de previdência social, como se apresenta no presente caso. Logo, considerando a referibilidade existente entre a incidência de contribuições previdenciárias e retorno securitário (art. 195, da CF/1988), não pode haver incidência de contribuição previdenciária sobre atividade de pessoa não amparada pelo regime a que aquela é referente.

Em observação do caso, em que o membro do conselho administrativo de fundação que é servidor público, este está prestando função estatal, por ocupar cargo de deliberação de titularidade do próprio Estado. Ou seja, continua a representar o interesse do próprio Estado, não interesse próprio, não havendo alteração de sua atividade.

A Instrução Normativa 3/2005 e seguintes somente vieram esclarecer uma situação já existente.

Segundo, a função interpretativa e integrativa da Instrução Normativa é tão flagrante que à ela não cabe nem alterar a realidade jurídica de forma a aumentar as obrigações tributárias, como já elucidado pelo mestre Bernardo Ribeiro de Moraes ao comentar os artigos 99 do CTN (*Compêndio de Direito Tributário*. 3ª ed., Rio de Janeiro : Forense, v.2, 1994, p.45-48):

O regulamento se distingue da lei tanto no seu aspecto formal como no substancial. Formalmente, lei e regulamento divergem ao seu modo de elaboração e à competência dos poderes que os editam (a lei é editada pelo Poder Legislativo, o decreto, pelo Poder Executivo). Substancialmente, porque a lei, dentro dos limites constitucionais, pode escolher livremente a relação de fato que quer disciplinar, fazendo-o como melhor se afigure ao legislador, ao passo que ao regulamento não se permite excessos (não pode exceder e nem restringir a matéria regulada em lei). Qualquer que seja o objeto do regulamento, este tem apenas eficácia infra legem.

(...)

Esse poder regulamentar, a ser exercido pelo Poder Executivo, não é absoluto. Sofre limites. O que caracteriza essencialmente, o regulamento é a sua subordinação à lei (à Constituição, à lei complementar, à lei ordinária, à lei delegada, ao decreto legislativo e à Resolução). Sendo expedido no exercício de uma função administrativa, o regulamento da execução está submetido a limites:

a) não cabe ao regulamento, por iniciativa própria e sem texto legal, determinar normas que estejam na matéria reservada à lei. (...)

b) não cabe, ao regulamento, determinar normas que contrariem, restrinjam, ampliem, ou modifiquem as disposições contidas na lei. (...) O regulamento não pode criar ou ampliar obrigações tributárias.

c) não cabe, ao regulamento, determinar normas que interpretem a lei, sendo esta duvidosa em seu texto. Tal tarefa é do Poder Judiciário, diante de julgamento dos casos concretos que lhe são submetidos. (...)

Entendo que a situação de não incidência sobre os valores ora discutidos já era existente anteriormente à IN n. 03/2005.

Dessa forma, entendo que, quanto a considerar os valores creditados aos colaboradores a título de jeton como fatos geradores de contribuições previdenciárias ao Regime Geral de Previdência Social, não é possível aos valores pagos a título de jeton aos membros do conselho de administração da Recorrente que sejam ocupantes de cargo público efetivo vinculados a Regime Próprio de Previdência Social.

Em que pese o posto acima, ainda há mais um óbice à incidência da contribuição previdenciária sobre jetons pagos a todos os membros do Conselho de Administração da Recorrente, em especial, que sejam ocupantes de cargo efetivo: o princípio da estrita legalidade tributária (art. 99, do CTN) e o texto do art. 12, V, f, da Lei n. 8.212/1991:

Art. 12. São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas:

(...)

V - como contribuinte individual: [\(Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999\).](#)

(...)

*f) o titular de firma individual urbana ou rural, o diretor não empregado e o membro de conselho de administração de **sociedade anônima**, o sócio solidário, o sócio de indústria, o sócio gerente e o sócio cotista que recebam remuneração decorrente de seu trabalho em empresa urbana ou rural, e o associado eleito para cargo de direção em cooperativa, associação ou entidade de qualquer natureza ou finalidade, bem como o síndico ou administrador eleito para exercer atividade de direção condominial, desde que recebam remuneração;*

Documento assinado digitalmente conforme [\(Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999\).](#)

Autenticado digitalmente em 11/07/2012 por GUSTAVO VETTORATO, Assinado digitalmente em 11/07/2012 por

r GUSTAVO VETTORATO, Assinado digitalmente em 12/07/2012 por HELTON CARLOS PRAIA DE LIMA

Impresso em 01/08/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

No texto acima, há expressa menção ao membro de conselho de administração de sociedade anônima, não de fundação. Assim, o jeton recebido pelos membros do conselho de administração não sofre a incidência da contribuição previdenciária, por exclusão. Como a interpretação análoga para imposição de tributo não é permitida (art. 108, § 1º, do CTN), bem como somente a lei em sentido estrito pode prever as atividades econômicas com previsão expressa, não pode a instrumentos infra legais assim dispor.

Por esse argumentos tal ponto deve ser provido no Recurso.

V – Quanto às questões levantadas a título de PLR, o presente voto filia-se plenamente ao voto condutor da decisão *a quo*, pois inclusive aponta o contra-sensu da Recorrente, como se transcreve:

Antes do advento da Constituição Federal de 1988, com base no art. 457, § 1º, da CLT; a doutrina e a jurisprudência brasileiras posicionaram-se pela natureza salarial da participação nos lucros. O Tribunal Superior do Trabalho — TST chegou a emitir a súmula 251, no seguinte teor: "participação nos lucros da empresa, habitualmente paga, tem natureza salarial, para todos os efeitos legais".

A CF/88 dispôs sobre o assunto da seguinte forma:

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

(...)

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

Por sua vez, a Lei no 8.212/91, art. 28, § 9º, alínea "j", determina que, a participação nos lucros ou resultados da empresa somente NÃO integra o salário-de-contribuição quando paga ou creditada de acordo com lei específica.

Posteriormente, em face dessa matéria - da participação nos lucros e resultados da empresa - foi editada a Medida Provisória nº 794, a qual foi reeditada até a vir ser convertida. ,, nº 10.101/2000, a qual assim dispôs:

Art. 1º Esta Lei regula a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e como incentivo a produtividade, nos termos do art. 7º, inciso XI, da Constituição.

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

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

II --convenção ou acordo coletivo.

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

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

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

§2º instrumento de acordo celebrado será arquivado na entidade sindical dos trabalhadores.

(...)

Art.3º A participação de que trata o art. 2º não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista, não se lhe aplicando o princípio da habitualidade.

A uma simples leitura dos dispositivos legais transcritos acima, resta claro que a participação nos lucros e/ou resultados não constitui base de incidência de contribuição previdenciária se houver negociação entre a empresa e seus empregados. Quando, então, deve constar dessa negociação regras claras e objetivas, periodicidade da distribuição, e, inclusive, mecanismos de aferição mediante a fixação de critérios e condições relativos à produtividade, qualidade ou lucratividade e, ainda, programas de metas pactuadas previamente.

Acrescente-se que essa própria lei - conforme §3º do art. 2º, inciso II - excepcionou a entidade sem fins lucrativos mediante a disposição de que a mesma não se equipara h empresa, para os fins dessa norma. Confira:

Art. 2º (.)

§3º Não se equipara a empresa, para os fins desta Lei:

I - pessoa física;

II - a entidade sem fins lucrativos que, cumulativamente:

a) não distribua resultados, a qualquer título, ainda que indiretamente, a dirigentes, administradores ou empresas vinculadas;

b) aplique integralmente os seus recursos em sua atividade institucional e no País;

c) destine o seu patrimônio a entidade congênere ou ao poder público, em caso de encerramento de suas atividades;

d) mantenha escrituração contábil capaz de comprovar a observância dos demais requisitos deste inciso, e das normas fiscais, comerciais e de direito econômico que lhe sejam aplicáveis. Grifamos

Embora a autoridade fiscal tenha fundamentado esse lançamento (NFLD nº 37.120.268-0): nesses dispositivos, conforme subitens 3.1, 3.2 e 3.3 de seu relatório (fls. 15 a 17), é de se ressaltar que não consta da Lei instituidora da Fundação em questão (fls. 84 a 87), bem como do Seu Estatuto (fls. 77 a 83) disposição expressa no sentido de que não possui finalidade lucrativa. Além do que essa autoridade deixou de demonstrar que essa Fundação atende, CUMULATIVAMENTE, os requisitos de que trata as alíneas acima transcritas.

DeStarte, tal lançamento há de ser mantido. Isto porque as Convenções Coletivas juntadas, não estão em conformidade com o § 10 do art. 2º da Lei nº 10.101/200, acima transcrito. Isto porque não basta que haja a simples previsão de datas e de um valor a ser pago a título PRL, como se verifica dessas Convenções. Pois, para que o PLR não constitua base de incidência da contribuição previdenciária é necessário que, repetindo, constem dos instrumentos de negociação regras claras e objetivas, mecanismos de aferição mediante a fixação de critérios e condições relativos a produtividade, qualidade ou lucratividade e, ainda, programa de metas pactuadas previamente entre os sindicatos de patrão e empregados, o que não se! verificou;

E, finalmente, porque não há provas nos autos de que a Autuada: e/ou seus empregados pertencem a algum dos sindicatos que foram partes dessas convenções.

Ademais, as verbas recebidas por segurados empregados a título de "Participai nos Lucros Resultados" somente se excluem da base de cálculo das contribuições previdenciárias se comprovada a pertinência aos ditames da Lei que regulou a matéria (Lei n. 10:101/2000). Assim, a FURP ao se distanciar dos requisitos estabelecidos na norma reguladora, fica sujeita a tributação uma vez que a Lei n. 8.212/91, no art. 28, § 9º, alínea "j", condicionou a exclusão dessa parcela à estrita observância da lei específica.

Assim, entendo que a decisão *a quo* foi plenamente satisfatória na declaração de improvemento desse ponto.

VI - Todavia, por dever de ofício, ao se verificar a multa aplicada por descumprimento de obrigação acessória prevista no art. 32, IV, §5º, da Lei n. 8.212/1991, com redação anterior à Medida Provisória n. 449/2008, deve-se atentar às alterações legais

implementadas por esta e sua lei de conversão (Lei n. 11.941/2009), que revogou os parágrafos e incluiu o art 32-A, I. Recentemente, as normas sancionatórias relativas à GFIP foram alteradas pela lei n.º 11.941/09, e provavelmente beneficiam a Recorrente. Foi acrescentado o art. 32-A à Lei n.º 8.212, *in verbis*:

Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Toda multa tributária é uma sanção, ou seja tem natureza primária punitiva, ou de penalização. Contudo, ainda assim podem ser classificadas em multa moratória, decorrente do simples atraso na satisfação da obrigação tributária principal, e multa punitiva em sentido estrito, quando decorrente de infração à obrigação instrumental cumulada ou não com a obrigações principais.

Tal classificação é necessária pois, apesar de não terem natureza remuneratória, mas sancionatória, os tribunais brasileiros admitem que as multas tributárias devem ser classificadas em moratórias e punitivas (sentido estrito), em razão da existência de tratamentos diversos para cada espécie pelo próprio Código Tributário Nacional e legislação esparsas. (RESP 201000456864, HUMBERTO MARTINS, STJ - SEGUNDA TURMA, 29/04/2010; PAULSEN, Leandro. Direito tributário, constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 12ª Ed., Porto Alegre : Livraria do Advogado, 2010, p.1103-1109)

Assim, coloco como premissa que a diferença entre multa moratória e multa punitiva em sentido estrito. Como supra colocado, a primeira decorre do mero atraso da obrigação tributária principal, podendo sendo constituída pelo próprio contribuinte inadimplente no momento de sua apuração e pagamento. Já, a segunda espécie de multa, a punitiva em sentido estrito, demanda constituição pelos instrumentos de lançamento de ofício por parte dos agentes fiscais (art. 149, do CTN), em que se apura a infração cometida e a penalidade a ser aplicada. Inclusive a estipulação e definição da espécie de multa é dado exclusivamente pela lei, fato ressaltado em face do princípio da estrita legalidade a que se regula o Direito Tributário e suas sanções (art. 97, V, do CTN). A mudança de natureza para fins de comparação no tempo, não pode ser realizada sem autorização legal, e por isso não se poderia comparar com multas punitiva em sentido estrito (referente à descumprimento de obrigação exclusivamente instrumental) com multas de natureza moratória a exemplo com a nova redação do art. 35-A, da Lei n. 8212/1991, com a redação a partir da Medida Provisória n. 449/2008.

Devido ao disposto no art. 112, IV, do CTN, a legislação tributária que define as infrações e comina suas penalidades deve ser interpretada de forma mais favorável ao contribuinte em casos de dúvidas quanto à natureza das infrações e suas penalidades. Interpretação que deve ser conjugada com a retroatividade benigna prevista no art. 106, II, a e c, do CTN, de forma a reduzir ou extinguir penalidades sempre quando lei posterior estabeleça pena menos grave ou não entenda mais como infração tal conduta. Portanto, também deve ser colocado como premissa, que além de retroagir a aplicação de dispositivo legal mais favorável essa retroação também deve sempre buscar uma aplicação mais favorável ao contribuinte.

Assim, em razão do princípio da retroatividade benigna (art. 106, do CTN), como o entendimento que a aplicação da sanção deve ser regida pela multa estabelecida no artigo 32-A, I, da Lei n. 8.212/1991, com a redação da Lei n. 11.941/2009, desde que mais favorável ao contribuinte em relação à aplicação do art. 32, IV, §5º da Lei n. 8.212/1991, com redação anterior à Medida Provisória n. 449/2008.

VII - Conclusão

Isso posto, voto por conhecer o Recurso Voluntário e, no mérito, para DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, no sentido de:

a) declarar a não-incidência das contribuições previdenciárias ao Regime Geral de Previdência Social sobre os valores pagos a título de jeton aos membros do Conselho de Deliberativo/Administração da Recorrente que sejam ocupantes de cargo público efetivo vinculados a Regime Próprio de Previdência Social, não constituindo em fato gerador e base de cálculo das mesma.

Processo nº 16095.000427/2007-11
Acórdão n.º **2803-01.206**

S2-TE03
Fl. 598

b) decretar que a aplicação da sanção seja regida pela multa estabelecida no artigo 32-A, I, da Lei n. 8.212/1991, com a redação da Lei n. 11.941/2009, desde que mais favorável ao contribuinte em relação à aplicação do art. 32, IV, §5º, da Lei n. 8.212/1991, com redação anterior à Medida Provisória n. 449/2008.

Sala de Sessões, 30 de novembro de 2011.

(Assinado Digitalmente)

Gustavo Vettorato - Relator