



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16095.000610/2007-16
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2202-008.737 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 7 de outubro de 2021
Recorrente UMICORE BRASIL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 31/01/1999 a 31/12/2002

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. LUSTRO DECADENCIAL. SÚMULA CARF N.º 148. CONTAGEM PELA REGRA DO ART. 173, I, DO CTN. DECADÊNCIA NÃO OBSERVADA.

No caso de multa por descumprimento de obrigação acessória previdenciária, a aferição da decadência tem sempre como base o art. 173, I, do CTN, ainda que se verifique pagamento antecipado da obrigação principal correlata ou esta tenha sido fulminada pela decadência com base no art. 150, § 4º, do CTN.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 31/01/1999 a 31/12/2002

OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. MULTA. INFRAÇÃO À LEGISLAÇÃO PREVIDENCIÁRIA. CFL 68. DEIXAR DE APRESENTAR GFIP COM DADOS CORRESPONDENTES A TODOS OS FATOS GERADORES DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PROCESSO ACESSÓRIO REFLEXO DO PRINCIPAL EXCETO QUANTO A DECADÊNCIA. IDENTIDADE DE PROVAS. MÉRITO. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA DO CFL 68.

Havendo relação direta de causa e efeito entre o processo de obrigação principal e os autos da obrigação acessória, ambos autuados em decorrência da mesma ação fiscal e dos mesmos elementos de prova e sendo a multa aplicada calculada com base em cada um dos fatos geradores individualmente considerados na obrigação principal, deve a decisão proferida no processo de obrigação principal, exceto quanto a decadência, ser observada também no processo de obrigação acessória.

As obrigações acessórias possuem fato gerador autônomo das obrigações principais. O reconhecimento da decadência das obrigações principais não se estende automaticamente ao lançamento da obrigação acessória.

Constitui infração à legislação previdenciária a apresentação de GFIP com dados não correspondentes a todos os fatos geradores das contribuições previdenciárias, ensejando com esta conduta a aplicação de multa decorrente de descumprimento de obrigação acessória.

RETROATIVIDADE BENIGNA. ARTIGO 106, II, “C”, DO CTN. MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA VINCULADA À GFIP. MEDIDA PROVISÓRIA Nº 449/2008. LEI Nº 11.941/2009.

São aplicáveis às multas lançadas, quando mais benéficas, as disposições da novel legislação. Deve-se analisar a retroatividade benigna, no caso das multas por descumprimento de obrigação acessória relacionadas à GFIP, realizando a comparação das penalidades previstas nos §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei 8.212, em sua redação anterior à dada pela Lei 11.941, com as regras do hodierno art. 32-A da Lei 8.212, com a redação da Lei 11.941.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para que a retroatividade benigna seja aplicada comparando-se as disposições do art. 32 da Lei 8.212/91 conforme vigente à época dos fatos geradores, com o regramento do art. 32-A dessa lei, dado pela Lei 11.941/09.

(documento assinado digitalmente)

Mário Hermes Soares Campos – Presidente Substituto

(documento assinado digitalmente)

Leonam Rocha de Medeiros - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Sonia de Queiroz Accioly, Leonam Rocha de Medeiros, Diogo Cristian Denny (Suplente convocado), Samis Antonio de Queiroz, Martin da Silva Gesto e Mário Hermes Soares Campos (Presidente em Exercício). Ausente o conselheiro Ronnie Soares Anderson, substituído pelo conselheiro Diogo Cristian Denny.

Relatório

Cuida-se, o caso versando, de Recurso Voluntário (e-fls. 312/340), com efeito suspensivo e devolutivo — autorizado nos termos do art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal —, interposto pelo recorrente, devidamente qualificado nos fólios processuais, relativo ao seu inconformismo com a decisão de primeira instância (e-fls. 276/307), proferida em sessão de 26/11/2009, consubstanciada no Acórdão n.º 16-23.626, da 13.ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo/SP I (DRJ/SP1), que, por unanimidade de votos, julgou procedente em parte o pedido deduzido na impugnação (e-fls. 155/176), cujo acórdão restou assim ementado:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/12/1999, 01/11/2000 a 31/01/2001, 01/12/2001 a 28/02/2002, 01/04/2002 a 30/06/2002, 01/10/2002 a 31/10/2002, 01/12/2002 a 31/12/2002

OMISSÃO DE FATOS GERADORES DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA NA GFIP.

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

DECADÊNCIA. SÚMULA VINCULANTE STF. OCORRÊNCIA PARCIAL.

Declarada pelo STF, a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei n.º 8.212/91, por meio da Súmula Vinculante n.º 8, a matéria passa a ser regida pelo Código Tributário Nacional, que determina o prazo de 5 (cinco) anos para a constituição e cobrança do crédito tributário.

ATO ADMINISTRATIVO. PRESUNÇÃO DE LEGITIMIDADE. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO.

Os atos administrativos, qualquer que seja sua categoria ou espécie, nascem com a presunção de legitimidade, independentemente de norma legal que a estabeleça. Essa presunção decorre do princípio da legalidade da Administração.

Em consequência, as matérias que deixaram de ser, expressamente, questionadas na Impugnação não serão objeto de análise, vez que não se tornaram controvertidas, nos termos do artigo 17 do Decreto n.º 70.235/72, na redação dada pela Lei n.º 9.532, de 10 de dezembro de 1997.

MULTA. LEGALIDADE. CARÁTER CONFISCATÓRIO NÃO VERIFICADO.

A multa é devida em decorrência de pagamento extemporâneo e cobrada em virtude de determinação legal, de caráter irrelevável.

A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a multa, nos moldes da legislação que a instituiu.

LEGISLAÇÃO SUPERVENIENTE. ALTERAÇÃO NOS CÁLCULOS E LIMITES DA MULTA. APLICAÇÃO DA NORMA MAIS BENÉFICA.

Tratando-se de ato não definitivamente julgado, a Administração deve aplicar a lei nova a ato ou fato pretérito quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática, assim observando, quando da aplicação das alterações na legislação tributária referente às penalidades, a norma mais benéfica ao contribuinte (art. 106, II, "c", do CTN).

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Do lançamento fiscal

O lançamento, em sua essência e circunstância, para o período de apuração em referência, com auto de infração (DEBCAD 37.052.972-3, Código de Fundamentação Legal – CFL 68) juntamente com as peças integrativas (e-fls. 2/6; 11) e respectivo Relatório Fiscal juntado aos autos (e-fls. 12/13), tendo o contribuinte sido notificado em 29/11/2007 (e-fl. 2), foi bem delineado e sumariado no relatório do acórdão objeto da irresignação, pelo que passo a adotá-lo:

Trata o presente processo de Auto de Infração (AI DEBCAD n.º 37.052.972-3), consolidado em 27/11/2007, lavrado contra a empresa em virtude do descumprimento da obrigação acessória prevista no artigo 32, inciso IV e parágrafo 3.º, da Lei 8.212/91, acrescentado pela Lei 9.528/97, e regulamentada pelo Decreto 3.048/99, uma vez que, segundo o Relatório Fiscal da Infração de fls. 11, o contribuinte apresentou GFIP – Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informação Previdência Social, nas competências 01/1999 a 12/2002, com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

A ciência do Sujeito Passivo se deu pessoalmente em 29/11/2007, através de recebimento de cópia da presente notificação pelo Representante Legal da empresa Celso de Souza Ayres.

De acordo com o Relatório Fiscal da Infração supracitado, temos resumidamente:

A empresa deixou de declarar, nas GFIP das competências 01/1999 a 12/2002, parte da remuneração paga a empregados, correspondente às seguintes verbas:

- Abono Convenção Coletiva — Rubrica 239 — apurada em folha de pagamento.
- Gratificação Excepcional — apurada em folha de pagamento.
- PAT — Programa de Alimentação ao Trabalhador — apurada em folha de pagamento e Contabilidade.

Não foi constatada a ocorrência de circunstâncias agravantes.

A falta de declaração das verbas descritas em GFIP caracteriza infração a Lei 8.212/91, conforme art. 32, inciso IV e § 5.º (com a redação da Lei 9.528/97), combinado com o art. 255, inciso IV e § 4.º, do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99.

A multa aplicada é a prevista no art. 32, § 5.º, da Lei 8.212/91, acrescentado pela Lei 9.528/97, combinado com o art. 284, II, do Decreto 3.048/99, correspondendo a 100% do valor da contribuição previdenciária não declarada, limitada mensalmente pelo valor definido no § 4.º do art. 35, atualizado pela Portaria MPS n.º 142, de 11/04/2007, em função do disposto nos artigos 92 e 102, todos da Lei n.º 8.212/91 e art. 373 do Decreto 3.048/99.

O valor da autuação, calculada na forma da legislação citada, corresponde à multa de R\$ 168.992,76 (cento e sessenta e oito mil, novecentos e noventa e dois reais e setenta e seis centavos), consolidado em 27/11/2007, vide Relatório Fiscal de Aplicação da Multa (fls. 12).

Além dos relatórios e planilhas supracitados, acompanham o Auto de Infração n.º 37.052.972-3 os seguintes documentos: IPC — Instruções para o Contribuinte (fls. 2/3); REPLEG — Relatório de Representantes Legais (fls. 4); VÍNCULOS — Relação de Vínculos (fls. 5); MPF — Mando de Procedimento Fiscal (fls. 6/7); TIAF — Termo de Início de Ação Fiscal (fls. 8/9); TEAF — Termo de Encerramento de Ação Fiscal (fls. 10); cópias de Alterações de Contratos Sociais (fls. 13/146); cópia de Procuração Pública (fls. 147/149) e Recibo de Arquivos Entregues ao Contribuinte (fls. 150).

Da Impugnação ao lançamento

A impugnação, que instaurou o contencioso administrativo fiscal, dando início e delimitando os contornos da lide, foi apresentada pelo recorrente. Em suma, controverteu-se na forma apresentada nas razões de inconformismo, conforme bem relatado na decisão vergastada, pelo que peço vênia para reproduzir:

Dentro do prazo regulamentar, conforme fls. 267, a empresa impugnou a autuação por meio do instrumento de fls. 153/174, com a juntada de documentos de fls. 175/265 (cópia dos documentos dos Patronos da Impugnante; Procuração "*Ad judicium et extra*"; Substabelecimento; cópia da 34.ª Alteração do Contrato Social; Convenção Coletiva do Trabalho e respectivo registro no Ministério do Trabalho), alegando, em síntese, os argumentos que seguem:

1. No regular exercício de suas atividades, a Impugnante emprega número razoável de empregados, sendo, destarte, sujeito passivo das contribuições previdenciárias, e, nessa condição, sempre cumpriu de forma diligente com todas as suas obrigações.

2. A Impugnante teve contra si lavrado o presente Auto de Infração por supostamente apresentar a GFIP referente ao período de 01/1999 a 12/2002 com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as suas contribuições previdenciárias, créditos esses que estão sendo exigidos por meio das NFLD n.º 37.052.973-1 [Processo n.º 16095.000611/2007-61, Acórdão CARF n.º 2803-002.959] e 37.052.971-5 [Processo n.º 16095.000609/2007-91, julgado em conjunto nesta sessão], todas objeto de impugnação administrativa.

DA DECADÊNCIA DO AUTO DE INFRAÇÃO

A Impugnante não poderia deixar de se manifestar quanto à improcedência da autuação realizada, eis que fundamentada em créditos tributários extintos pela decadência (art. 156, V, do Código Tributário Nacional), relativos às competências de 09/1997 a 11/2002.

A presente autuação veio a ser efetivada somente em 29 de novembro de 2007, ou seja, quando passados mais de 05 anos da ocorrência dos supostos fatos geradores descritos nas referidas NFLD, as quais deram origem ao Auto de Infração, desrespeitando a regra do artigo 150, § 4.º, do Código Tributário Nacional.

**DA NÃO CARACTERIZAÇÃO DA CONDUTA DA IMPUGNANTE
COMO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA**

Não se pode deixar passar em branco que as obrigações tributárias principais ensejadoras da presente não se concretizaram, uma vez que o pagamento das verbas em questão não estão sujeitas à contribuição previdenciária, não existindo qualquer diferença de contribuição a ser recolhida.

Ora, comprovada a inoccorrência do fato gerador da obrigação principal previdenciária, ou seu correto adimplemento, seria incabível qualquer reparo nas informações prestadas à Fiscalização com relação aos dados relacionados a fatos geradores.

Nesse sentido, a empresa reporta-se as Impugnações apresentadas nos autos dos processos administrativos oriundos das NFLD n.º 37.052.973-1 e 37.052.971-5, as quais patenteiam que as referidas verbas não poderiam jamais ser exigidas da Impugnante.

Em síntese, a Impugnante passa a demonstrar a natureza de cada verba considerada pela Fiscalização quando da lavratura deste Auto de Infração.

- Abonos pecuniários de férias previstos no artigo 143 da CLT. Natureza não remuneratória. Observância do artigo 144 da CLT. Não-incidência de contribuições previdenciárias mesmo sob a égide da MP 1523-7/1997: As verbas pagas sob tais rubricas possuem nítido caráter indenizatório, independente da legislação aplicável à época, tendo, inclusive, o Superior Tribunal de Justiça, entendimento neste sentido.

- Abono Convenção Coletiva. Inexistência de natureza salarial. Não-incidência de contribuição previdenciária. Previsão na Convenção Coletiva da categoria. Princípio da autonomia privada coletiva. Aplicação do artigo 7.º, XXVI, e 8.º, III, da CF/88. Observância do artigo 28, § 9.º, "e", "7", da Lei n.º 8.212/91: quanto às rubricas "Abono Convenção Coletiva", estas foram pagas de forma eventual, em caráter excepcional, tendo como fonte primária a Convenção Coletiva de Trabalho da categoria dos empregados e empregadores, logo, excepcionada da base de cálculo por força do artigo 28, § 9.º, "e", "7", da Lei n.º 8.212/91.

- Gratificação excepcional – rubrica 123. Não-incidência de contribuições previdenciárias. Inexistência de habitualidade diante dos referidos títulos. Observância da consulta técnica n.º 536 de 12/04/2004: não há que se talar na integração das rubricas fornecidas como "Gratificação Excepcional", na medida em que tais verbas foram pagas uma única vez para os empregados no momento em que estes se desligavam da empresa. O próprio INSS tem entendimento firmado por meio da Consulta Técnica n.º 536, a qual aplica-se ao caso em comento, não havendo que se falar na sua inclusão para fins de recolhimentos previdenciários.

- Ilegitimidade da inclusão da rubrica "alimentação" na base de cálculo das contribuições previdenciárias. Aspecto meramente formal da inscrição no programa de alimentação do trabalhador – PAT. Alimentação fornecida *in natura*: a Impugnante fornecia alimentação e cesta básica *in natura*, ou seja, fornecia refeições no próprio Restaurante da empresa e alimentos acondicionados para consumo dos empregados e sua família. O simples ato formal de não-inscrição no PAT (um mero envio de formulário pelos Correios), não retira a natureza jurídica do benefício concedido por liberalidade aos funcionários da empresa.

DA DUPLICIDADE DE LANÇAMENTOS.

As NFLD's que dão suporte ao presente lançamento foram lavradas para exigência das contribuições que supostamente não foram recolhidas pela Impugnante. Estes lançamentos são exigidos com multa e juros de mora.

De outro lado, promove a Fiscalização a cobrança de uma multa sobre os mesmos fatos, porém, com fundamento de que se trataria de obrigação acessória. O

Colendo STJ já se posicionou sobre casos análogos, cancelando os lançamentos quando eles residem sobre o mesmo fato gerador. Colaciona Decisões.

Nítida está a violação ao princípio constitucional do não-confisco, uma vez que não se atinge, no presente Auto de Infração, os fins de instrumentalidade da multa, mas sim o próprio patrimônio da Impugnante.

DA INEXISTÊNCIA DE TIPICIDADE NA CONDUTA DA IMPUGNANTE.

Considerando o fato de que todas as remunerações legais foram devidamente incluídas nas folhas de pagamento da Impugnante, o presente auto de infração é totalmente improcedente, uma vez que aplica multa à Impugnante sem respaldo em lei, ferindo os princípios constitucionais da legalidade e da tipicidade cerrada.

Alega que o Auto de Infração foi lançado por ter o contribuinte incorrido na suposta falta disposta no artigo 32, IV, da Lei 8.212/91, combinado com o artigo 225, I, e parágrafo 9.º, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99.

Não ocorreu a adequação da suposta infração à hipótese descrita na norma sancionatória (ausência de tipicidade), nem a existência de norma expressa que disciplinasse a conduta da Impugnante e definisse o valor da multa a ser aplicada.

Quanto à ausência de tipicidade, explica a Impugnante que preencheu suas folhas de pagamento com todas as remunerações legais, não existindo quaisquer valores adicionais que devessem ser creditados. Respeitado foi, portanto, o art. 32, IV, da Lei 8.212/91.

Também de vício de ilegalidade está maculado o presente lançamento. Com sua conduta a Impugnante não feriu qualquer norma tributária, evidenciando que o Auto de Infração foi lavrado em total afronta ao princípio da estrita legalidade tributária.

CONCLUSÃO

Diante de todo o exposto, e protestando desde logo pela posterior juntada de novos documentos que possam vir a demonstrar a procedência dos argumentos apresentados, é a presente para requerer seja declarada a nulidade e a decadência do Auto lavrado ou, caso não seja este o entendimento do N. Julgador, o que se admite somente por argumentação, no mérito, digno-se a julgar totalmente improcedente o Auto de Infração n.º 37.052.972-3, cancelando-se integralmente os créditos previdenciários indevidamente constituídos.

Do Acórdão de Impugnação

A tese de defesa foi acolhida em parte pela DRJ, primeira instância do contencioso tributário, conforme bem sintetizado na ementa alhures transcrita. Reconheceu-se a decadência do lançamento nas competências 01/1999 a 11/2001, mantendo-se o período 12/2001 a 12/2002.

Do Recurso Voluntário e encaminhamento ao CARF

No recurso voluntário o sujeito passivo, reiterando termos da impugnação, postula a reforma da decisão de primeira instância, a fim de cancelar o lançamento.

Nesse contexto, os autos foram encaminhados para este Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), sendo, posteriormente, distribuído por sorteio público para este relator.

É o que importa relatar.

Passo a devida fundamentação analisando, primeiramente, o juízo de admissibilidade e, se superado este, o juízo de mérito para, posteriormente, finalizar com o dispositivo.

Voto

Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros, Relator.

Admissibilidade

O Recurso Voluntário atende a todos os pressupostos de admissibilidade intrínsecos, relativos ao direito de recorrer, e extrínsecos, relativos ao exercício deste direito, sendo caso de conhecê-lo.

Especialmente, quanto aos pressupostos extrínsecos, observo que o recurso se apresenta tempestivo (notificação em 15/12/2009, e-fl. 311, protocolo recursal em 14/01/2010, e-fl. 312, e despacho de encaminhamento, e-fl. 343), tendo respeitado o trintídio legal, na forma exigida no art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 1972, que dispõe sobre o Processo Administrativo Fiscal, bem como resta adequada a representação processual, inclusive contando com advogado regularmente habilitado, de toda sorte, anoto que, conforme a Súmula CARF n.º 110, no processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo, sendo a intimação destinada ao contribuinte.

Por conseguinte, conheço do recurso voluntário.

Mérito

Quanto ao juízo de mérito, passo a apreciá-lo. Inicialmente, conheço da temática envolvendo a decadência, por ser uma prejudicial de mérito.

- Decadência

A defesa advoga que se operou a decadência parcial do lançamento em todas as rubricas em relação aos cinco anos anteriores à ciência do lançamento em 29/11/2007 (e-fl. 2), considerando que em relação as obrigações principais houve pagamentos, ainda que se afirme que foram parciais.

O período de composição da multa remanescente constante do lançamento compreende as competências 12/2001 a 12/2002.

A DRJ, para o período mantido, não reconheceu a decadência do lançamento por aplicar o art. 173, I, do CTN, combinado com a data da notificação.

Pois bem. Passo ao enfrentamento.

Inicialmente, destaco que a tese do juízo de piso é acertada, uma vez que, em se tratando de obrigação acessória, sempre se aplica o art. 173, I, do CTN, considerando que obrigação acessória não é sujeita a pagamento a ser homologado.

No caso em espécie tem-se lançamento de obrigação acessória relacionado a contribuições previdenciárias, de modo que se aplica a Súmula CARF n.º 148, que reza: *“No caso de multa por descumprimento de obrigação acessória previdenciária, a aferição da decadência tem sempre como base o art. 173, I, do CTN, ainda que se verifique pagamento*

antecipado da obrigação principal correlata ou esta tenha sido fulminada pela decadência com base no art. 150, § 4º, do CTN.”

Sendo assim, sem razão o recorrente.

- Alegação de inexistência de infração

A controvérsia dos autos remonta em sua gênese ao lançamento de ofício decorrente da constatação, pela fiscalização, a partir da análise documental em procedimento fiscal, de ter a empresa deixado de declarar nas GFIP – período atualmente em lide 12/2001 a 12/2002 –, todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias relacionados a NFLD 37.052.973-1 [Processo n.º 16095.000611/2007-61, Acórdão CARF n.º 2803-002.959] e NFLD 37.052.971-5 [Processo n.º 16095.000609/2007-91, julgado em conjunto nesta sessão], aplicando-se a multa do Código de Fundamentação Legal – CFL 68.

Pois bem. Nesta mesma sessão de julgamento foi decidida a NFLD 37.052.971-5, Processo n.º 16095.000609/2007-91, devendo este julgamento se pautar nas mesmas premissas, exceto quanto a decadência, que na obrigação acessória segue regra própria. Por sua vez, o julgamento da NFLD 37.052.973-1 [Processo n.º 16095.000611/2007-61, Acórdão CARF n.º 2803-002.959] também deve ser observado, igualmente exceto quanto a decadência do lançamento, pois a obrigação acessória segue regra própria e conta com enunciado sumular.

Neste diapasão, dando prosseguimento na análise, observa-se que o recorrente alega as mesmas razões de impugnação em seu recurso.

Pois bem. Considerando que inexiste novas razões entre o recurso voluntário e a impugnação, assim como estando este julgador, diante do conjunto probatório conferido nos fólios processuais, confortável com as razões de decidir da primeira instância, passo a adotar, doravante, como meus, aqueles fundamentos da decisão de piso, que, inclusive, analisam o mérito da infração no que as obrigações principais foram decadentes, de modo que proponho, nesta obrigação acessória, a confirmação e adoção da decisão recorrida nos pontos transcritos a seguir, com fulcro no § 1.º do art. 50 da Lei n.º 9.784, de 1999, e no § 3.º do artigo 57 do Anexo II da Portaria MF n.º 343, de 2015, que instituiu o Regimento Interno do CARF (RICARF), *verbis*:

O presente Auto de Infração (AI n.º 37.052.972-3) encontra-se revestido das formalidades legais, tendo sido lavrado de acordo com os dispositivos normativos que disciplinam o assunto, consoante o disposto no "caput" do artigo 33 da Lei n.º 8.212/91, e os artigos 2.º e 3.º da Lei n.º 11.457 de 16/03/2007, c/c o disposto no art. 293 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99. Ressalte-se, ainda, que foi integralmente obedecido o art. 10 do Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972, pelo que não há que se falar em improcedência do mesmo.

(...)

MÉRITO

EXISTÊNCIA DE PREJUDICIALIDADE COM AS NFLD N.º 37.052.971-5 E 37.052.973-1

Cabe, inicialmente, considerar a existência de prejudicialidade entre as Notificações Fiscais de Lançamento de Débito — NFLD DEBCAD n.º 37.052.971-5 (Processo 16095.000609/2007-91) e 37.052.973-1 (Processo 16095.000611/2007-61), decorrentes da mesma ação fiscal, consolidadas em 27/11/2007 e com ciência em 29/11/2007, e o presente Auto de Infração, vez que para o julgamento deste torna-se necessária definição sobre a procedência dos lançamentos das contribuições

previdenciárias devidas pela empresa, incidentes sobre as verbas consideradas salário de contribuição nas citadas notificações.

Com efeito, a 13.ª Turma da DRJ/SPI, na sessão de 23 de dezembro de 2008, através dos Acórdãos n.º 16-19.981 e 16-19.980, julgou parcialmente procedente as NFLD n.º 37.052.971-5 e 37.052.973-1, reconhecendo, exclusivamente, a ocorrência da decadência de parte das contribuições lançadas, e afastando os argumentos de mérito apresentados pela Impugnante.

Nesses termos, as alegações de mérito apresentadas pela empresa em sua Impugnação ao presente Auto de Infração deixarão de ser analisadas neste Voto, tendo em vista os julgamentos dos créditos NFLD 37.052.973-1 e 37.052.971-5 que abordaram e afastaram as alegações de mérito realizadas pelo contribuinte no que diz respeito à não incidência de contribuições previdenciárias sobre as verbas denominadas "Abonos pecuniários de férias", "Abono Convenção Coletiva", "Gratificação excepcional – rubrica 123" e sobre a ilegitimidade da inclusão da rubrica "alimentação" no Salário de Contribuição mensal.

(...)

LEGALIDADE DA APLICAÇÃO DA MULTA — CARÁTER CONFISCATÓRIO NÃO VERIFICADO

Ademais, importante ressaltar que a multa punitiva é aplicada sempre que verificado o descumprimento de obrigação acessória, conforme definido pela legislação. E, acrescenta-se, não compete à autoridade administrativa apreciar a arguição e declarar ou reconhecer a inconstitucionalidade de lei, pois essa competência foi atribuída, em caráter privativo, ao Poder Judiciário, pela Constitucional Federal, art. 102.

As normas jurídicas, quando emanadas do órgão legiferante competente, gozam de presunção de constitucionalidade, bastando sua mera existência para inferir a sua validade. Vale dizer que, inovado o sistema jurídico com uma norma emanada do órgão competente, ela passa a pertencer ao sistema, cabendo à autoridade administrativa tão-somente velar pelo seu fiel cumprimento até que seja excluída do mundo jurídico por uma outra superveniente, ou por declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de controle concentrado de constitucionalidade, ou em controle difuso, neste caso, após a publicação de resolução do Senado Federal.

Como, no caso concreto, essas hipóteses não ocorreram, as normas inquinadas de inconstitucionais pela Impugnante continuam válidas, não sendo lícito à autoridade administrativa abster-se de cumpri-las e nem declarar sua inconstitucionalidade, sob pena de violar o princípio da legalidade, na primeira hipótese, e de invadir seara alheia, na segunda.

Ademais, a vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador. Tal princípio orienta a feitura da lei, que deve observar a capacidade contributiva e não pode dar ao tributo a conotação de confisco. Uma vez positivada a norma, é dever da autoridade fiscal aplicá-la, sem perquirir acerca da justiça ou injustiça dos efeitos que gerou.

Demais disto, no Processo n.º 16095.000609/2007-91 julgado nesta mesma sessão de julgamento desta Turma do CARF, consignei:

- Gratificação Excepcional como base de cálculo do salário-educação e aplicação da SELIC

A defesa advoga que a gratificação excepcional não deve compor a base de cálculo da contribuição ao salário-educação lançada e exigida nestes autos. A despeito da decadência parcial, a temática é a mesma abordada em impugnação, reiterada no recurso e já enfrentada pela DRJ.

Aliás, de fato, intimado da decisão de primeira instância o recorrente, basicamente, para essa temática, reiterou os termos da impugnação, de modo que, considerando que inexistem novas razões entre o recurso voluntário e a impugnação, assim como estando este julgador, diante do conjunto probatório conferido nos fólios processuais, confortável com as razões de decidir da primeira instância, passo a adotar, doravante, como meus, aqueles fundamentos da decisão de piso, de modo que proponho

a confirmação e adoção da decisão recorrida nos pontos transcritos a seguir, com fulcro no § 1.º do art. 50 da Lei n.º 9.784, de 1999, e no § 3.º do artigo 57 do Anexo II da Portaria MF n.º 343, de 2015, que instituiu o Regimento Interno do CARF (RICARF), *verbis*:

DAS VERBAS PAGAS A TÍTULO DE GRATIFICAÇÃO

De início, deve-se considerar que as contribuições para a Seguridade Social têm sua base impositiva definida na Constituição da República de 1988, prevendo esta para a empresa a contribuição incidente sobre folha de salários, e também a contribuição do trabalhador, nos seguintes termos:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

(...)

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201;

(...)

Art. 201 (...)

§ 11. Os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e consequente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei. (Incluído dada pela Emenda Constitucional n.º 20, de 1998)

Por sua vez o artigo 22 da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991, estabelece como hipótese de incidência da contribuição social por parte da empresa:

Art. 22 (...)

I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa.

Já, o artigo 28 da mesma lei, ao conceituar o salário-de-contribuição, sobre o qual incidirá a alíquota para o cálculo da contribuição do empregado para a Previdência Social, assim dispõe:

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

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa; (Redação dada pela Lei n.º 9.528, de 10/12/97)

O § 9.º do art. 28 da Lei 8.212/91 lista sobre quais verbas não incide a contribuição previdenciária, devendo o citado dispositivo ser interpretado restritivamente, visto que a norma em comento reduz o âmbito de incidência da base de cálculo da regra matriz, devendo, por disposição expressa do Código Tributário Nacional, ser interpretada literalmente:

Código Tributário Nacional – CTN (Lei n.º 5.172 de 25 de outubro de 1966)

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

Assim, para fazer jus à isenção sobre as gratificações deve a mesma constituir-se em verba eventual desvinculada do salário, conforme previsão contida na alínea “g”, do § 9.º, do art. 28, da Lei 8.212, de 1991, que assim prevê:

Art. 28 (...)

§ 9.º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei n.º 9.528, de 10/12/97) (...)

e) as importâncias: (Alínea alterada e itens de 1 a 5 acrescentados pela Lei n.º 9.528, de 10/12/97 (...))

(...)

7. recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário; (Redação dada pela Lei n.º 9.711, de 1998).

Neste ponto, deve-se ressaltar que, nos termos do art. 457 da CLT, compreendem-se na remuneração do empregado, para todos os efeitos legais, além do salário devido e pago diretamente pelo empregador, como contraprestação do serviço, as gorjetas que receber, integrando o salário não só a importância fixa estipulada, como também as comissões, percentagens, gratificações ajustadas, diárias para viagens e abonos pagos pelo empregador.

Assim, tanto a legislação previdenciária quanto à trabalhista entendem que as gratificações ajustadas possuem natureza salarial e remuneratória.

Entretanto, argumenta a empresa que o pagamento da referida gratificação ocorria quando do desligamento dos funcionários da empresa, e, portanto, seria eventual e desvinculada do vínculo laboral.

Sobre estas alegações, em um primeiro momento, é importante considerar que não há qualquer comprovação nos autos de que tal situação corresponda à realidade, vez que a Impugnante não juntou nenhum documento que pudesse corroborar suas afirmações de que as gratificações eram pagas nas rescisões contratuais.

Entretanto, tal situação em nada alteraria o fato das mesmas serem incidentes de contribuição previdenciária, visto que as únicas verbas pagas na rescisão contratual isentas da referida exação são aquelas previstas no § 9.º do artigo 28 da Lei n.º 8.212/91 (multa de 40% do FGTS, relativas à indenização por tempo de serviço, anterior a 5 de outubro de 1988, do empregado não optante pelo Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS; recebidas a título da indenização de que trata o art. 479 da CLT; recebidas a título da indenização de que trata o art. 14 da Lei n.º 5.889, de 8 de junho de 1973 e recebidas a título de incentivo à demissão), entre as quais não se inclui a citada gratificação.

Ademais, verifica-se que tal verba deve ser considerada como “gratificação ajustada”, haja vista que os empregados já sabiam de antemão a(s) situação(ões) em que a mesma era devida, conforme se depreende pela própria defesa da Impugnante. Portanto, afastado está o caráter de liberalidade da mesma, sendo manifesta a sua integração ao contrato de trabalho.

Já, no que tange ao requisito de habitualidade, deve-se destacar que o mesmo está diretamente relacionado com o fato da verba ter sido previamente ajustada. Assim, não há que se aferir tal requisito de forma individual para cada empregado, mas sim para a empresa como um todo, sendo, portanto, evidente que o pagamento de gratificação em determinada(s) situação(ões) foi ajustado (expressa ou tacitamente) sendo decorrente do contrato de trabalho e, conseqüentemente, incidente de contribuição previdenciária.

Na mesma linha encontra-se a doutrina e a jurisprudência, conforme se verifica do excerto abaixo:

A corrente objetivista (ou moderna) enfatiza, ao revés, como requisito para o enquadramento gratificatório ou não da parcela, o dado objetivo de seu pagamento habitual, independentemente da intenção do empregador no momento de origem de instituição da verba. Trata-se do critério da habitualidade, estritamente objetivo, atado ao caráter oneroso do contrato empregatício, que não acolhe a ideia de meras graciosidades repetidas ao longo do cumprimento contratual. A jurisprudência brasileira tem se pautado, firmemente, por uma postura objetivista exame do requisito necessário para a integração salarial e contratual da parcela gratificatória, sepultando de forma definitiva a concepção subjetivista acima exposta. Diz o Supremo Tribunal Federal “que as gratificações habituais, inclusive a de Natal, consideram-se

tacitamente ajustadas, integrando o salário” (Súmula 207, STF). Na mesma linha, o Enunciado 152, do TST: “O fato de constar do recibo de pagamento de gratificação o caráter de liberalidade não basta, por si só, para excluir a existência de um ajuste tácito”.

Nesse quadro jurisprudencial absolutamente pacífico está assentado que a simples reiteração da parcela, tornando-a habitual, produz sua integração ao contrato e, em consequência, ao salário, independentemente da intenção de liberalidade afirmada no ato contratual instituidor da gratificação. (Curso de Direito do Trabalho, Maurício Godinho Delgado, 2.ª edição, LTR, 2003, p. 734)

No mesmo sentido, encontra-se o posicionamento exposto no livro “Salário-de-Contribuição – A base de cálculo Previdenciária das Empresas e dos Segurados”:

Entendemos que o que é relevante para o enquadramento de uma parcela como tributável ou não é a sua natureza jurídica e o motivo a que ela se propõe, independentemente, da sua periodicidade de pagamento: se esta se destina a retribuir o trabalho, teremos rubrica remuneratório, havendo a correspondente incidência; se paga sem qualquer vinculação à atividade desenvolvida, teremos parcela não sujeita a tributação previdenciária. Apenas haverá exceção a esta regra, na hipótese de a parcela ser expressamente desvinculada do salário do empregado por força de Lei. (Ivan Kertzman e Sinésio Cyrino, Editora Podivm, 2007, p. 97)

(...)

No que tange à Consulta Técnica citada pela Impugnante, deve-se considerar inicialmente que a mesma se trata de norma interna sendo vedada a sua divulgação fora do âmbito da antiga Secretaria da Receita Previdenciária, atualmente Secretaria da Receita Federal do Brasil. No entanto, em que pese tal ressalva, observa-se que a referida consulta é clara ao afirmar a necessidade de que a verba não tenha sido previamente ajustada e que não detenha notas de habitualidade para que não haja a incidência das contribuições previdenciárias. Destarte, evidente que nos caso em questão, em que a verba foi previamente ajustada e paga habitualmente, não há que se aplicar a citada consulta.

Portanto, não há como considerar que a verba em questão não seja incidente de contribuição previdenciária, visto que não se encontra entre as hipóteses de isenção expressamente previstas na Lei n.º 8.212/91.

Ressalte-se, ainda, que a jurisprudência brasileira dominante é de que as gratificações integrem o salário para todos os efeitos legais. Em razão da própria onerosidade e do trato sucessivo do ajuste de emprego e da aplicação do princípio da norma mais favorável. São fartas as decisões, em que o ajuste tácito e o costume empresarial tornaram as gratificações exigíveis:

SALÁRIO. GRATIFICAÇÃO DE FÉRIAS E GRATIFICAÇÃO ESPECIAL.

1. Gratificação de férias e Gratificação Especial, pagas de forma anual pelo empregador e, assim, revestidas de habitualidade e de periodicidade, ostentam natureza salarial (CLT, art. 457, § 1.º) para efeito de gerar reflexos, pelo seu duodécimo, no 13.º salário. Não repercutem, contudo, em férias, sob pena de “bis in idem”. Diretriz sufragada pela Súmula n.º 253 do TST.

2. Recurso de que se conhece e a que se dá parcial provimento, no particular. (TST, RR 689121/2000, Relator GMJD, DJ – 12/08/2005)

GRATIFICAÇÃO PAGAMENTO HABITUAL INCORPORAÇÃO NOS SALÁRIOS.

A gratificação ajustada é salário. A avença relativa à gratificação pode ser expressa ou tácita. Quando o ajuste é expresso, não existe dificuldade para a determinação da sua natureza jurídica, emergente que é da vontade das partes expressa verbalmente ou por escrito. Quando se trata de ajuste tácito, a absorção da vontade das partes pelo contrato de trabalho se exterioriza pela habitualidade do pagamento. Se a gratificação é concedida ao empregado uma única vez, a presunção é de que se trata de mera liberalidade. Paga novamente, a gratificação tangencia o contrato de trabalho, que recepciona a vontade das partes, fazendo com que a gratificação ganhe aderência definitiva, a teor do que dispõe o art. 457, parágrafo 1.º, da CLT. A supressão de parte da gratificação, pelo ente público que a instituiu, sem nenhuma motivação legal,

ofende os artigos 37 e 7.º, VI, da CF/88, assim como os artigos 457 e 468 da CLT.

(TRT, 3.ª REGIÃO, RO 20/2003, JUIZ OTÁVIO LINHARES RENAULT, DJMG 16/01/2004)

GRATIFICAÇÃO ESPECIAL – INTEGRAÇÃO.

A melhor exegese que se pode conferir ao § 1.º do art. 457 da Consolidação das Leis do Trabalho é a de que as denominadas "gratificações ajustadas" integram o salário do empregado para todos os fins, uma vez que decorrem de ajuste tácito ou expresso, com características de habitualidade e periodicidade, o que as distingue das denominadas "gratificações stricto sensu", que não aderem à remuneração do trabalhador, por ausência de habitualidade no pagamento. Recurso conhecido, mas desprovido. (TST. RR 715116/2000; Relator: GMMCP; DJ de 17/06/2005)

RECURSO DE REVISTA DO RECLAMANTE. PRESCRIÇÃO TRINTENÁRIA. FGTS.

Esta Corte, reexaminando o Enunciado n.º 95 por meio do Enunciado n.º 362, firmou entendimento de que a prescrição aplicável ao não-recolhimento da contribuição para o FGTS ainda é a trintenária, até mesmo a teor do § 5.º do artigo 23 da Lei n.º 8.036, de 11 de maio de 1990. RECURSO DE REVISTA DA RECLAMADA. GRATIFICAÇÃO ESPECIAL. COSIPA. As gratificações ajustadas, a teor do disposto no § 1.º do artigo 457 da CLT serão consideradas salário, integrando a remuneração do empregado para todos os fins, uma vez que decorrem de ajuste tácito ou expresso entre as partes. No caso dos autos, trata-se de gratificação especial paga com habitualidade, pelo que deverá ser computada no salário do empregado pelo seu duodécimo para o cálculo das férias, como decidido pelo v. acórdão recorrido. (TST. RR 505047/1998; Relator: JCAV; DJ de 03/12/2004)

RECURSO DE REVISTA. 1. PRESCRIÇÃO DO FGTS. (...) 6. DOS REFLEXOS DAS GRATIFICAÇÕES. A gratificação especial objeto de análise deste item recursal tem natureza de gratificação ajustada, e, portanto, integra a remuneração da recorrente para todos os fins de direito, incidindo sobre o 13.º salário, férias, inclusive respectivo adicional de 1/3. Revista conhecida, por divergência jurisprudencial, e provida. (...) Recurso não conhecido neste tópico. Recurso de revista conhecido e provido parcialmente. (TST. RR 637640/2000; Relator: JCCACM; DJ de 19/11/2004)

No mesmo sentido da incidência de contribuição previdenciária, a despeito do caráter de liberalidade, em vista da natureza salarial da gratificação paga na rescisão, encontra-se o seguinte julgado do TRF da 3.ª região:

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE A FOLHA DE SALÁRIOS. ADICIONAL NOTURNO, DE PERICULOSIDADE E INSALUBRIDADE. HORAS EXTRAS. SALÁRIO-MATERNIDADE. LICENÇA-PATERNIDADE. BENEFÍCIO RESIDÊNCIA PARA OS FUNCIONÁRIOS TRANSFERIDOS. GRATIFICAÇÃO ESPECIAL LIBERAL NÃO AJUSTADA – GRATIFICAÇÃO APOSENTADORIA – GRATIFICAÇÃO ESPECIAL APOSENTADORIA – GRATIFICAÇÃO EVENTUAL LIBERAL PAGA EM RESCISÃO COMPLEMENTAR – GRATIFICAÇÃO ASSIDUIDADE – GRATIFICAÇÃO ESPECIAL POR TEMPO DE SERVIÇO – COMPLEMENTAÇÃO TEMPO APOSENTADORIA. BENEFÍCIO TRANSFERÊNCIA – BENEFÍCIO TRANSFERÊNCIA EXPATRIADOS – INTEGRAÇÃO EXPATRIADO – GRATIFICAÇÃO DE MUDANÇA. AJUDA DE CUSTO DE DIRIGENTE SINDICAL AFASTADO. ABONO SALARIAL – ABONO ESPECIAL. INCIDÊNCIA. AJUDA COMPENSATÓRIA MENSAL. AUXÍLIO-DOENÇA/ACIDENTE. ABONO DE FERIAS. NÃO INCIDÊNCIA. COMPENSAÇÃO. CORREÇÃO MONETÁRIA. ÍNDICES OFICIAIS. TAXA SELIC. APLICABILIDADE.

(...)

4. A gratificação especial liberal não ajustada, gratificação aposentadoria, gratificação especial aposentadoria, gratificação eventual liberal paga em rescisão complementar, gratificação assiduidade, gratificação especial por

tempo de serviço (Enunciado n. 203, do TST) e complementação tempo aposentadoria, constituem liberalidade do empregador em agradecimento ou reconhecimento por parte do mesmo em razão de serviços prestados. Por tal razão possuem natureza salarial e não indenizatória. Inteligência do Art. 457, § 1.º, da CLT. Precedentes do STJ.

(...)

15. Apelação parcialmente provida. (Processo 2003.61.00.004699-3, julgado em 30/04/2007, pela Quinta Turma do TRF 3.ª, Relator Des. Fed. Baptista Pereira)

Por fim, outro ponto que deve ser esclarecido é o referente ao disposto no art. 12 da CLT: *"Os preceitos concernentes ao regime de seguro social são objeto de lei especial"*. Assim, o sistema geral da previdência social é regulado, além da Constituição Federal, pela Lei n.º 8.212/91 e, portanto, vale dizer que independentemente da Justiça do Trabalho ou da legislação trabalhista entenderem que uma determinada verba não tem natureza salarial, isto em nada afeta a incidência das contribuições previdenciárias, haja vista que o conceito de remuneração expresso na legislação previdenciária é que deverá prevalecer para fins de tributação (artigo 28, inciso I, da Lei n.º 8.212/91), sendo isentas apenas as verbas expressamente discriminadas no § 9.º do artigo 28 da Lei n.º 8.212/91, as quais devem ser interpretadas de forma literal e restritiva e nunca analógica.

Desta forma, não há ressalvas a fazer no procedimento da fiscalização em lançar como incidente de contribuição previdenciária os valores pagos a título de gratificação.

De mais a mais, quanto a insurgência contra a SELIC, a Súmula CARF n.º 4 enuncia: *"A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018)."*

Por último, a Súmula CARF n.º 02 veda reconhecer inconstitucionalidade de lei tributária com finalidade de afastar lançamento, anotando que: *"[o] CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária"*.

Sendo assim, sem razão o recorrente neste capítulo.

Logo, pelo exposto, conclui-se que a contribuinte não cumpriu, nas competências do lançamento do dever instrumental, a obrigação acessória de apresentar a GFIP com todas informações correspondentes aos fatos geradores de contribuições previdenciárias, conforme previsto no inciso IV do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, de forma que correta a aplicação da multa prevista no § 5º do mesmo dispositivo legal, aplicada por competência.

Noutro prisma, mantida a multa da obrigação acessória, como houve mudança legislativa com a Medida Provisória n.º 449, de 3 de dezembro de 2008, convertida na Lei n.º 11.941, de 27 de maio de 2009, deve-se aplicar a multa mais benéfica, recalculando e comparando as multas, prevalecendo a mais vantajosa, seja a da legislação atual ou a da legislação pretérita, importando que se observe o disposto no art. 106, II, alínea "c", do CTN¹.

Veja-se que as competências remanescentes do cálculo da multa estão compreendidas no interregno anterior a Medida Provisória n.º 449, de 3 de dezembro de 2008, convertida na Lei n.º 11.941, de 27 de maio de 2009, que deu nova redação para o preceito legal sancionador em referência da Lei n.º 8.212.

¹ Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito: II - tratando-se de ato não definitivamente julgado: c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Neste diapasão, deve-se considerar a retroatividade benigna, se for o caso, aplicando a multa mais favorável ao sujeito passivo, sendo apurado por ocasião do pagamento ou do parcelamento.

Deve-se, aliás, realizar a comparação das penalidades previstas nos §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei 8.212, em sua redação anterior à dada pela Lei 11.941, com as regras do hodierno art. 32-A da Lei 8.212, com a redação da Lei 11.941.

Especialmente, a matéria é assim tratada por força do cancelamento da Súmula CARF n.º 119 e por considerar que não se cuida de multa de obrigação principal, mas sim de multa por descumprimento de obrigação acessória.

Ora, nas hipóteses como a presente de lançamento de multa por descumprimento de obrigação acessória relativo a GFIP, em que se tem autos vinculados de obrigação principal com multa própria também aplicada, provenientes os processos da mesma fiscalização, deve-se afastar o entendimento, até então vigente, por força da referida súmula, no sentido de que a retroatividade benigna deveria ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento da obrigação principal e da obrigação acessória correlata com a multa de ofício de 75% prevista no art. 44 da Lei 9.430/96.

De mais a mais, no processo de obrigação principal a multa aplicada deve tangenciar pela solução firmada no STJ e já inserida pela Fazenda Nacional em lista de dispensa de contestar e recorrer, na forma do Tema 1.26, alínea 'c', com amparo nas conclusões do Parecer SEI nº 11.315/2020/ME e Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, nestes termos:

Tema 1.26

c) Retroatividade benéfica da multa moratória prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009, no tocante aos lançamentos de ofício relativos a fatos geradores anteriores ao advento do art. 35-A, da Lei nº 8.212/1991.

Resumo: A jurisprudência do STJ acolhe, de forma pacífica, a retroatividade benigna da regra do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, em relação aos lançamentos de ofício. Nessas hipóteses, a Corte afasta a aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, que prevê a multa de 75% para os casos de lançamento de ofício das contribuições previdenciárias, por considerá-la mais gravosa ao contribuinte. O art. 35-A da Lei 8.212, de 1991, incide apenas em relação aos lançamentos de ofício (*rectius*: fatos geradores) realizados após a vigência da referida Lei nº 11.941, de 2009, sob pena de afronta ao disposto no art. 144 do CTN.

Precedentes: AgInt no REsp 1341738/SC; REsp 1585929/SP, AgInt no AREsp 941.577/SP, AgInt no REsp 1234071/PR, AgRg no REsp 1319947/SC, EDcl no AgRg no REsp 1275297/SC, REsp 1696975/SP, REsp 1648280/SP, AgRg no REsp 576.696/PR, AgRg no REsp 1216186/RS.

Referência: Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, Parecer SEI Nº 11315/2020/ME

Sendo assim, com parcial razão o recorrente devendo se observar o cálculo da multa mais benéfica, se cabível, a ser realizado no momento do pagamento ou parcelamento, comparando-se as disposições do art. 32 da Lei 8.212/1991 conforme vigente à época dos fatos geradores, com o regramento do art. 32-A da Lei 8.212, com a redação da Lei 11.941.

Conclusão quanto ao Recurso Voluntário

De livre convicção, relatado, analisado e por mais o que dos autos constam, em resumo, conheço do recurso voluntário e, no mérito, dou-lhe provimento parcial, reformando a decisão de piso, para determinar que o cálculo da multa observe a retroatividade benigna, se cabível, a ser aferida no momento do pagamento ou parcelamento, comparando-se as disposições do art. 32 da Lei 8.212/1991 conforme vigente à época dos fatos geradores, com o regramento do art. 32-A da Lei 8.212, com a redação da Lei 11.941. Alfim, finalizo em sintético dispositivo.

Dispositivo

Ante o exposto, DOU PROVIMENTO PARCIAL ao recurso para que a retroatividade benigna seja aplicada comparando-se as disposições do art. 32 da Lei 8.212/91 conforme vigente à época dos fatos geradores, com o regramento do art. 32-A dessa lei, dado pela Lei 11.941/09.

É como Voto.

(documento assinado digitalmente)

Leonam Rocha de Medeiros