



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

Processo n° 16561.720049/2011-28
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2301-004.258 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 3 de dezembro de 2014
Matéria CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA
Recorrente CAMARGO CORRÊA S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/07/2008

Autos de Infração DEBCAD's n°s 37.258.8425, 37.258.8433, 37.248.8417

Consolidados em 14/12/2011

EQUÍVOCOS JURÍDICOS CONSUMADOS NA DECISÃO DE PISO. AUSÊNCIA DE TRATAMENTO ISONÔMICO AOS SEUS EMPREGADOS.

Decreto 3.048/99 que atualizou e regulamentou a Previdência Social, Artigo 1º, I, diz que a seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos poderes públicos e da sociedade, destinado a assegurar o direito relativo à saúde, à previdência e à assistência social, atendendo, sobretudo, a diretrizes da universalidade da cobertura e do atendimento.

Havendo distinção de planos de seguros, de previdência, de aposentadoria e outros quejandos, entre funcionários de uma mesma empresa, não pode ser considerado tratamento isonômico. Isto porque a etimologia da palavra tem-se que "isonomia", implica em: "iso", igual + "nomos", lei + "ía", abstrato e significa, literalmente, lei que igual, que estabelece a justiça mediante a igualdade de direitos a todos usando os mesmos critérios.

No presente caso alega a Recorrente que houve equívoco jurídico na decisão de piso, eis que a falsa premissa de que ela deixou de tratar isonomicamente todos seus funcionários, privilegiando 29 que ocupam cargo diretivo, é equivocada, e por isto desaguou no presente lançamento. Todavia, há nos autos provas inequívocas de que houve tratamento diferenciado aos funcionários de maior graduação, já que seus planos complementares não era extensivo a todos.

E, ficando comprovado a diferença de tratamento entre funcionários não há de aplicar o disposto no artigo 28, § 9º, alínea P, eis que cristalino ao determinar que o plano será considerado como complementar e não incidente

de contribuição previdenciária desde que disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes.

ALEGAÇÃO QUE HOVE ATITUDES FISCAIS QUE INTERPRETARAM DETERMINADAS CIRCUNSTÂNCIAS DE MANEIRA DIFERENCIADA À REGISTRADA NA CONTABILIDADE. E, POR ESTA RAZÃO HOVE LANÇAMENTO POR AFERIÇÃO INDIRETA.

Não há no Relatório Fiscal menção de arbitramento.

A Fiscalização apurou os salários de contribuição foram por meio dos dados fornecidos pela seguradora Bradesco, e a fidedignidade destes dados foi confirmada pela própria Recorrente. No Relatório Fiscal foi informado que a identificação (CPF e Função) e classificação dos beneficiários (segurados empregados ou contribuintes individuais) das contribuições suplementares da empresa foram obtidas por intermédio das Folhas de Pagamento disponibilizadas e Sistemas Informatizados da Receita Federal do Brasil.

ILEGITIMIDADE PASSIVA.

Comprovação nos autos de que a Recorrente remunerou diferenciadamente 29 de seus empregados, de forma indireta, não pode ser considerada ilegítima para ser autuada e responsabilizada pelas remunerações realizadas sem recolhimento da contribuição previdenciária devida.

Afronta ao disposto no Artigo 28, § 9º, P da Lei 8.212/91, por parte da Recorrente, que remunerou de forma indireta e diferenciada 29 de seus empregados.

DECADÊNCIA. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE RECOLHIMENTO. INAPLICABILIDADE DA SÚMULA CARF 99.

Quanto a decadência, só se aplica a Súmula CARF 99, 'se houver nos autos comprovação de recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração'.

Nos autos há demonstração de recolhimento, razão assaz para aplicar o artigo 150, § 4º do CTN e a Súmula CARF 99, estando decadente as contribuições apuradas até a competência 11/2006, anteriores a 12/2006.

DOS VALORES DE CARREGAMENTO. VALORES DE TAXAS ADMINISTRATIVAS. IMPROCEDÊNCIA. DA EXCLUSÃO DE VALORES DA PORTABILIDADE - TRANSFERÊNCIA PARA OUTROS PLANOS.

Em não existindo nos autos comprovação de que taxas de administração e os valores da portabilidade de transferência de planos foram incluídas na base do lançamento não há de se falar em irregularidade na autuação.

Relatório Fiscal que define com clareza que o que determinou a base para incidência da contribuição previdenciária foram os pagamentos realizados a 29 funcionários, disfarçados de plano de previdência complementar, não incorre em imperfeição.

NORMAS GERAIS. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. MULTAS. PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENÉFICA. ATO NÃO DEFINITIVAMENTE JULGADO. NATUREZA JURÍDICA. PENALIDADE. IDENTIDADE.

Conforme determinação do Código Tributário Nacional (CTN), a lei aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

No caso, para aplicação da regra expressa no CTN, deve-se comparar as penalidades sofridas, a(s) antiga(s) em comparação com a(s) determinada(s) pela nova legislação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: I) Por unanimidade de votos: a) em dar provimento parcial ao recurso, nas preliminares, para excluir do lançamento, devido à regra decadencial expressa no § 4º, Art. 150 do CTN, as contribuições apuradas até a competência 11/2006, anteriores a 12/2006, nos termos do voto do(a) Relator(a); II) Por maioria de votos: a) em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator. Vencido o Conselheiro Manoel Coelho Arruda Júnior, que votou em retirar os valores de portabilidade. O Conselheiro Natanael Vieira dos Santos acompanhou a votação por suas conclusões; III) Por voto de qualidade: a) em manter a multa aplicada, nos termos do voto do Redator. Vencidos os Conselheiros Wilson Antonio de Souza Corrêa, Natanael Vieira dos Santos e Manoel Coelho Arruda Júnior, que votaram em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para que seja aplicada a multa prevista no Art. 61, da Lei nº 9.430/1996, se mais benéfica à Recorrente. Redator: Marcelo Oliveira.

(assinado digitalmente)

MARCELO OLIVEIRA - Presidente/Redator Designado

(assinado digitalmente)

WILSON ANTONIO DE SOUZA CORRÊA - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Oliveira (Presidente), Daniel Melo Mendes Bezerra, Andrea Brose Adolfo, Natanael Vieira dos Santos, Manoel Coelho Arruda Junior e Wilson Antonio De Souza Correa.

Relatório

O presente remédio recursivo foi interposto pelo contribuinte contra Acórdão sob nº 1647.529, exarado pela d. Turma – 11ª Turma da DRJ/SP1, que julgou procedente o lançamento.

Trata de três Autos de Infração assim especificados:

1. *AIOP DEBCAD nº 37.258.8425: Auto de Infração de Obrigação Principal, referente às contribuições devidas à Seguridade Social, da parte da empresa, e para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT), incidentes sobre os pagamentos a segurados empregados e contribuintes individuais, efetuados através de aportes a um plano de previdência privada complementar contratado junto à seguradora Bradesco Vida e Previdência, abrangendo as competências 01/2006 a 02/2006, 04/2006 a 05/2006, 09/2006 a 12/2006, 01/2007 a 12/2007, e 01/2008 a 07/2008, consolidado em 16/12/2011;*
2. *AIOP DEBCAD nº 37.258.8433: Auto de Infração de Obrigação Principal, relativo às contribuições destinadas às Outras Entidades e Fundos – Terceiros, incidentes sobre os pagamentos a segurados empregados, efetuados através de aportes a um plano de previdência privada complementar contratado junto à seguradora Bradesco Vida e Previdência, abrangendo as competências 01/2006 a 02/2006, 04/2006 a 05/2006, 09/2006, 01/2007, 03/2007, 05/2007 a 06/2007, 02/2008, e 04/2008 a 05/2008, consolidado em 16/12/2011;*
3. *AIOA DEBCAD nº 37.258.8417: Auto de Infração de Obrigação Acessória, lavrado por infração ao artigo 32, inciso IV, e parágrafo 5º da Lei nº 8212/91, com a redação dada pela Lei nº 9528/97, c/c o artigo 225, inciso IV e parágrafo 4º do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3048/99, código de fundamento legal (CFL) 68, abrangendo as competências 04/2006, 05/2006, 05/2007, 06/2007, 04/2008, 05/2008.*

Consta do Relatório Fiscal as razões que levaram a fiscalização proceder o lançamento de contribuições sociais sobre os pagamentos (aportes a um plano de previdência complementar contratado junto à seguradora Bradesco Vida e Previdência) destinados a apenas vinte e nove funcionários ocupantes de cargos de direção e chefia, no período de 01/01/2006 a 30/04/2010.

Segundo a Fiscalização a Recorrente prestou falsa declaração ao deixar de acrescentar ditas parcelas à base de cálculo salarial. Acresça-se a isto o fato de ter se utilizado de meio ardiloso para o pagamento destas verbas de natureza salarial.

BRADESCO VIDA E PREVIDÊNCIA - CONTABILIDADE

Consta na documentação apresentada (folhas de pagamento e contabilidade) que a Recorrente disponibilizou aos seus empregados e dirigentes plano corporativo de previdência complementar contratado com a seguradora Bradesco Vida e Previdência S.A.

Para segurança dos atos praticados na ação fiscal a Fiscalização instaurou procedimento fiscal na seguradora e requerido por intermédio do termo lavrado em 16/02/2011, informações a respeito dos planos patrocinados pela Recorrente.

Em resposta a seguradora em tela apresentou a seguinte documentação: a) Cadastro contendo: nome, CPF, contrato, proposta, data de início e fim; b) Contratos e aditivos previdenciários; c) Faturas emitidas; d) Contribuições; e) Resgates; d) Transferências internas e externas realizadas pelos participantes; c) Saldo por participante em 01/01/2006 e 31/12/2010.

Da documentação apresentada, após percuente trabalho realizado pela Fiscalização, verificou que: i) Data de 16/12/1997 o primeiro plano corporativo de previdência complementar; ii) O mesmo já não vigorava no período fiscalizado; iii) Em 01/08/2001, foi instituído outro Programa de Previdência Complementar, na modalidade FGB (Fundo Gerador de Benefício), para seus empregados e dirigentes; iv) Com relação a este programa foram apresentados quatro termos aditivos; v) Em 01/09/2002, novo Programa de Previdência Complementar foi instituído para seus empregados e dirigentes, também na modalidade FGB; vi) Apesar de constituídos em momentos diversos, os dois programas (01/08/2001 e 01/09/2002) possuíam regras e condições idênticas, proporcionando aos seus participantes os mesmos direitos e obrigações; vii) Em 01/05/2009, por intermédio de um INSTRUMENTO PARTICULAR DE DISTRATO E OUTRAS AVENÇAS foi rescindido o Programa de 01/09/2002, permanecendo o Programa 01/08/2001. Segundo o referido distrato, todos os participantes do plano rescindido migraram para o plano remanescente; viii) Em 01/05/2010, por intermédio de um novo Contrato de Previdência Complementar, foi celebrado outro plano de previdência complementar, desta vez na modalidade PGBL, e seguro de pessoas com cobertura por sobrevivência na modalidade VGBL para seus empregados e dirigentes; ix) Foram apresentados também, como complementos deste Contrato de Previdência Complementar PGBL, sete documentos: I, II, III, IV, IV-001, V e V-001 – sendo que o doc. I constam como averbadoras deste novo plano 20 (vinte) empresas integrantes do grupo econômico Camargo Corrêa; No doc. II constam outras empresas do mesmo grupo econômico não averbadoras; No doc. III consta o regulamento do novo plano modalidade PGBL;

A Fiscalização não considerou certos programas, eis que a ação fiscal abrange o período de 01/01/2006 a 31/12/2010, razão pela qual não considerou os programas instituídos em 16/12/1997, 01/09/2002 e 01/05/2010. Uma vez que o primeiro plano corporativo de previdência complementar (Fundo Gerador de Benefício), instituído em 16/12/1997, não vigorava no período fiscalizado, o programa instituído em 01/09/2002, em decorrência de um distrato datado de 01/05/2009, foi cancelado e seus participantes transferidos para o instituído em 01/08/2001, e, por último, não foram constatadas irregularidades no programa instituído em 01/05/2010. Portanto, somente foi analisado e autuado o programa instituído em 01/08/2001.

PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR

O programa teve o seu contrato esmiuçado, onde a Fiscalização constatou que algumas cláusulas merecem destaque, como segue, onde marco as que julgo relevante para o caso:

1. “DAS DEFINIÇÕES”, é composta de dois parágrafos, sendo que o primeiro define que “SALÁRIO BÁSICO é o valor percebido pelo empregado em retribuição aos serviços prestados à INSTITUIDORA, excluindo-se adicionais e horas extras”, e o segundo esclarece que uma URCC (Unidade de Referência Camargo Corrêa) equivale a R\$ 180,00 (cento e oitenta reais) reajustáveis anualmente a partir da data de início da vigência do contrato.
2. “Do Programa de Previdência Privada e Dos PARTICIPANTES”, descrevem tratar-se de um programa de previdência privada, modalidade FGB (Fundo Gerador de Benefícios), em que os participantes foram segregados em 02 (dois) grupos: GRUPO I - Composto por PARTICIPANTES que percebam Salário Básico superior a 10 {dez} Unidades de Referência Camargo Corrêa - URCC; GRUPO II - Composto por PARTICIPANTES que percebam Salário Básico igual ou inferior a 10 (dez) Unidades de Referência Camargo Corrêa - URCC.
3. Na quinta cláusula descreve o custeio e contribuições ao programa de previdência privada. Apesar de todos os funcionários serem participantes do plano, apenas a INSTITUIDORA e PARTICIPANTE do Grupo I contribuem para o custeio do programa. Há duas modalidades de contribuições: básica e suplementar. Compete apenas a primeira o custeio do plano, por isso a mesma se encontra subdividida em duas: participante e instituidora. Ou seja, a contribuição oriunda dos funcionários (04% do salário mensal) é identificada como contribuição básica do participante e a da empresa (contrapartida idêntica a dos funcionários) como contribuição básica da instituidora. A cláusula quinta também determina que as contribuições básicas sejam creditadas em contas previdenciárias individualizadas. Ou seja, há uma conta específica para acúmulo dos recursos dos participantes e outra para os da instituidora.
4. Há três diferentes contas previdenciárias e um fundo utilizados para acúmulo dos créditos destinados ao custeio do plano: A) CONTA PREVIDENCIÁRIA DE PARTICIPANTE e CONTA PREVIDENCIÁRIA DE INSTITUIDORA – contas individuais distintas (Participante e Instituidora) para acúmulo dos créditos oriundos das Contribuições Básicas destinados ao custeio do Benefício de Aposentadoria por Idade Reversível ao Cônjuge; B) CONTA VOLUNTÁRIA DE PARTICIPANTE - contas individuais dos participantes beneficiários das Contribuições Suplementares utilizadas somente para acúmulo dos créditos oriundos de PARTICIPANTE e INSTITUIDORA e não destinados ao custeio do plano; C) FUNDO COLETIVO DE PARTICIPANTE > fundo utilizado para acúmulo das contribuições puras efetuadas pela INSTITUIDORA em favor dos PARTICIPANTES do Grupo II e destinadas ao custeio do Benefício de Múltiplo de URCC.

5. Portanto, o custeio do Grupo I era suportado por contribuições básicas da empresa e de seus participantes, o do Grupo II, devido aos seus participantes nada contribuírem, possuía um fundo para acúmulo das contribuições puras efetuadas somente pela empresa.
6. A cláusula sétima detalha que são dois os benefícios proporcionados aos participantes: 1) Aposentadoria por Idade Reversível ao Cônjuge e 2) Múltiplo de URCC. O primeiro destinado ao Grupo I e o outro ao Grupo II.
7. APOSENTADORIA POR IDADE REVERSÍVEL AO CÔNJUGE é a modalidade de benefício destinada apenas aos integrantes do grupo I. Trata-se de uma renda mensal vitalícia reversível ao cônjuge em caso de morte. O participante deve preencher certas condições: a) Ter no mínimo 60 (sessenta) anos de idade; b) Ter efetuado no mínimo de 60 (sessenta) contribuições ao Programa de Previdência Privada; c) Estar aposentado pelo INSS.
8. Múltiplo de URCC. _Conforme já citado, este benefício é concedido apenas aos integrantes do grupo II e corresponderá a uma importância equivalente a 02 (duas) URCC a ser paga de forma única na data em que o participante preencher, concomitantemente, as seguintes condições: a) Ter no mínimo 60 (sessenta) anos de idade; b) Ter no mínimo 5 (cinco) anos de tempo de serviço, ininterruptos, na instituidora, contados a partir da instituição deste Plano; c) Estar aposentado pelo INSS.
9.

Grupo II

Dos documentos fornecidos pela seguradora, no período de 01/01/2006 a 30/04/2010, a parcela da empresa referente às contribuições Básica e Suplementar totalizou R\$ 47.937.734,89 (quarenta e sete milhões de reais) e a dos participantes R\$ 2.518.805,08 (dois milhões e quinhentos mil reais).

No período fiscalizado a média anual de vínculos (GFIP) foi de 1.350 (um mil trezentos e cinquenta) funcionários. Destes, 118 funcionários (cento e dezoito) contribuíram para o plano e apenas 29 foram beneficiários das contribuições suplementares da empresa (R\$ 45.044.456,79)

Desta forma, concluiu a Fiscalização que a paridade entre as contribuições básicas (50,24 % empresa e 49,76 % participantes) demonstra a sua finalidade de custeio do plano. **Entretanto, a disparidade das contribuições suplementares (98,89 % empresa e 1,11 % participantes), além de apontar uma discrepância, indica claramente que houve uma distorção da lógica que norteia uma previdência complementar corporativa, pois restou claro que houve favorecimento de uns em detrimento de outros.**

Verificou que em dois CPF's específicos os valores das contribuições suplementares são exorbitantemente desproporcionais aos salários mensais.

Diz ainda que no período de 01/2006 a 12/2010 os 29 beneficiários em questão movimentaram através de resgates e transferências R\$ 45.691.566,94 (quarenta e cinco milhões). Desse total, 54% (cinquenta e quatro por cento) foram resgatados, 21% (vinte e um por cento) transferidos para outras Entidades Abertas de Previdência Complementar e 25% (vinte e cinco por cento) migraram para outros planos corporativos mantidos pela empresa.

Mas não é só, eis que as irregularidades permaneceram, uma vez que a **cláusula 8.2 do contrato determina que somente em casos especiais, devidamente justificados poderia ocorrer saques parciais do saldo acumulado na conta voluntária de participante. Entretanto, o que era exceção virou regra, sem nenhuma justificativa plausível, onde a seguradora, em um caso que foi pego por amostragem, justificou que era direito do segurado retirar o seu dinheiro.**

Assim, para a Fiscalização restou comprovado que o programa foi criado para favorecer poucos funcionários a receberem verbas remuneratórias sem pagar as contribuições previdenciárias, uma vez que o programa era fraudulento.

Finalizou este tópico: ‘... enquanto à contribuição básica caberia custear o único benefício destinado aos participantes do grupo I (Aposentadoria por Idade Reversível ao Cônjuge), contribuição esta limitada a um teto limite de valores (04% do salário mensal dos participantes), depositada em contas distintas (instituidora e participante) e com regras específicas para resgates e saldamentos, com a contribuição suplementar ocorria exatamente o contrário: não financiaria nenhum benefício, não estava sujeita a teto máximo de valores – qualquer uma das partes (funcionário ou empresa) aportava o valor que quisesse, a qualquer momento, obrigatoriamente na conta dos funcionários e, como evidência irrefutável da sua não finalidade para fins previdenciários complementares, foi constatado que, no período de 01/2006 a 04/2010, do valor total das contribuições suplementares custeadas pela empresa (R\$ 45.909.087,29), aproximadamente 100 % (R\$ 45.691.566,94) foram resgatados e/ou transferidos sem nenhuma justificativa e num prazo inferior a 15 (quinze) dias.

A Fiscalização constatou na contabilidade da Recorrida que as contribuições suplementares da empresa, demonstrando a desvinculação do custeio do plano, foram contabilizadas como pagamentos de verbas salariais (Gratificações e Participações nos Resultados).

Mas não foi só, eis que verificou diversos lançamentos contábeis confirmando a prática, entre os quais, por exemplo, dois registros ocorridos em 30/04/2009 na conta nº 209050061 (vide tabela 2 acima), devidamente identificados como referentes ao PPR 2008, um de R\$ 8.063.931,66 e outro de R\$ 4.329.926,63, no valor total de R\$ 12.393.858,29 (DOZE MILHÕES E TREZENTOS MIL REAIS), pagos por intermédio das referidas contribuições suplementares a 04 (quatro) funcionários, ocupantes de funções de diretoria e conselho de administração, conforme confirmam os dados fornecidos pela seguradora Bradesco

DA PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS

Determinou a Fiscalização que o Recorrente apresentasse o Regulamento da Participação nos Lucros e Resultados - PLR, sendo apresentado primeiramente o PPR dos funcionários não-graduados, e, logo depois por conta do termo de intimação nº 2011/002 requerendo especificamente a documentação do PPR dos executivos, o que ocorreu.

Analizando-os, observou a Fiscalização:

1. que os funcionários foram divididos pela Recorrente em diferentes categorias: 1) Nível Operacional, 2) Supervisores, Consultores e Secretárias dos Conselheiros; 3) Gerentes; 4) Superintendentes e 5) Diretores – Executivos;
2. que a forma utilizada para apuração do prêmio (valor monetário da participação nos resultados) foi estruturada em metas (coletivas e individuais) e objetivos a serem cumpridos pelos funcionários e diretores;
3. que os prêmios resultaram da aplicação de um coeficiente aos salários base de dezembro. E ainda foram estabelecidos limites máximos de salários por categoria (múltiplos salariais) para pagamento dos valores apurados (prêmios);
4. não há previsão para pagamentos de participações nos resultados por intermédio de planos de previdência, nem que os mesmos não transitariam pelas folhas de pagamento e que não estariam sujeitos ao Imposto de Renda na Fonte. Também não consta nos acordos que os prêmios pagos aos executivos da fiscalizada não estariam sujeitos aos limites máximos de salários por categorias.

Findando a ação fiscal, concluiu a Fiscalização que os pagamentos realizados pela Recorrente a título de previdência SUPLEMENTAR não estão assim configuradas, pois tratam de remuneração indireta a somente 29 funcionários, servindo como base de cálculo para o lançamento os pagamentos realizados por ela a este título.

Intimada apressou-se a impugnar, cuja qual não foi suficiente para modificar o lançamento.

Em 08 de julho de 2013 tomou ciência da decisão de piso e no dia 05 de agosto do mesmo ano aviou o presente remédio recursivo.

Eis em síntese apertada o relato do necessário para o julgamento.

Voto Vencido

Conselheiro WILSON ANTONIO DE SOUZA CORRÊA – Relator

O presente Recurso Voluntário acode todos os pressupostos de admisibilidade, inclusive sendo tempestivo, razão pela qual dele conheço e passo análise das questões trazidas à baila.

Abaixo analiso um a um dos argumentos da Recorrente aviado no presente remédio recursivo, estabelecendo desde já o pondo nodal da questão, ou seja, para a Fiscalização a Recorrente deixou de informar nas GFIP's, no período de janeiro de 2006 a julho de 2008, os valores pagos a 29 segurados empregados, a título de previdência complementar, considerados como integrantes de sua remuneração.

i) EQUÍVOCOS JURÍDICOS CONSUMADOS NA DECISÃO DE PISO

Na presente peça recursiva alega a Recorrente que houve equívoco jurídico na decisão de piso, eis que a falsa premissa de que ela deixou de tratar isonomicamente todos seus funcionários, privilegiando 29 que ocupam cargo diretivo, é equivocada, e por isto desaguou no presente lançamento.

Reconhece que trata de forma diferenciada determinados profissionais, mas que isto não afeta a homogeneidade de seu comportamento, eis que o plano atinge sim todos os funcionários, e, mais que isto, neste diapasão, o artigo 28, parágrafo 9º, alínea “p” da Lei nº 8.212/91 não contempla a isonomia/homogeneidade como fator determinante à não incidência previdenciária.

Não coaduno com a tese seguida pela Recorrente, eis que o próprio Decreto 3.048/99 que atualizou e regulamentou a Previdência Social, em seu artigo 1º, I, diz que a seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos poderes **públicos e da sociedade**, destinado a assegurar o direito relativo à saúde, à previdência e à assistência social, atendendo, sobretudo, a diretrizes da **universalidade da cobertura e do atendimento**.

Ora, se a própria Recorrente reconhece tratamento diferenciado aos 29 funcionários de direção que foram privilegiados pela previdência complementar, não pode ser isonômico o seu plano.

Aliás, a palavra isonomia/equidade, de origem grega enraizada pelo pensamento de Aristóteles é relacionada à justiça, sendo esta última considerada pelo filósofo como a principal das virtudes, visto que se manifesta na relação com o próximo, por meio de práticas reiteradas de ações justas.

Na etimologia da palavra tem-se que "**isonomia**", como dito vem do grego e implica o seu significa em: "iso", igual + "nomos", lei + "ía", abstrato e significa, literalmente, lei que igual, que estabelece a justiça mediante a **igualdade de direitos a todos usando os mesmos critérios**.

Relativo ao disposto no artigo 28, § 9º, alínea P, tenho que ele é cristalino ao determinar que o plano será considerado como complementar e não incidente de contribuição previdenciária **desde que disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes.**

Pelos fundamentos expostos pela decisão de piso, valho-me dele e acrescento, nas razões acima que isonômico é antônimo de tratamento diferenciado e não coexistem, e, ao contrário do que alega em seu recurso, a lei é clara e contempla a isonomia/homogeneidade como fator determinante à não incidência previdenciária.

. ii) PLANO DE PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR EM DEBATE –
CARACTERÍSTICAS INTRÍNSECAS – ESCLARECIMENTOS
TÉCNICOS COM PERTINÊNCIA AO PRESENTE CONTENCIOSO
ADMINISTRATIVO

Para a Recorrente a autuação deixou de observar a realidade normativa existente no instrumento celebrado com a empresa de Seguro Bradesco, para tratar da previdência complementar, para, de maneira completamente subjetiva e equivocada interpretar os fatos, traduzindo uma indevida adesão contratual e não a uma concepção de seus termos.

Todavia, isto não importa no lançamento, eis que sendo o contrato aderente ou não a Recorrida deixou de acudir dispositivo de lei, sobretudo ao firmar de forma aderente ou conceptiva um contrato de previdência complementar, onde os termos não causaram interpretação que determinasse a autuação, mas sim o fato de não acudir a isonomia de tratamento entre todos os seus funcionários.

Sem razão.

iii) DOS VÍCIOS PROCESSUAIS – DA NULIDADE DA AUTUAÇÃO
POR VÍCIO INTRÍNSECO NA FUNDAMENTAÇÃO LEGAL A
ENVOLVER OS EVIDENCIADOS AI/OP, A TORNAR NULO, POR
EXTENSÃO, O TAMBÉM VINCULADO AI/AO

A Recorrente alega que houve atitudes fiscais que interpretaram determinadas circunstâncias de maneira diferenciada à registrada na contabilidade. E, por esta razão houve lançamento por aferição indireta. E, segundo alega, nem se diga que pelo fato de não ter promovido ‘contas matemáticas’ não significa que não houve arbitramento, por meio de aferição indireta.

Assim, como para ela houve aferição indireta, concluiu que a fiscalização valeu-se de presunção para sustentar suas conclusões fiscais, sem que tenha constado no relatório de FLD, o que passível de nulidade o lançamento.

Novamente não vejo como prosperar o alegado, eis que, pelo Relatório Fiscal, não há que se falar em arbitramento, pois o RF foi claro e incisivo na análise dos Termos de Verificação Fiscal de fls. 24 a 81 e anexos.

Para a Fiscalização os salários de contribuição foram apurados por intermédio dos dados fornecidos pela seguradora Bradesco, e a fidedignidade destes dados foi confirmada pela própria Recorrente.

No Relatório Fiscal foi informado que a identificação (CPF e Função) e classificação dos beneficiários (segurados empregados ou contribuintes individuais) das contribuições suplementares da empresa foram obtidas por intermédio das Folhas de Pagamento disponibilizadas e Sistemas Informatizados da Receita Federal do Brasil.

Desta forma, como não houve arbitramento argüido pela Recorrente, mesmo que em seu relato do recurso tenha de forma genérica assim alegado, há de perceber que não se incumbiu de comprovar perecucientemente o alegado.

Sem razão.

iv) DAS NULIDADES DECORRENTES DE FALHAS NA MOTIVAÇÃO FISCAL

ILEGITIMIDADE PASSIVA. Diz que não pode figurar na autuação já que não foi comprovado em nenhum momento da autuação que tenha se beneficiado de algum ato. E mais, diz que todo ato está dentro da legalidade e que não agrediu nenhum dispositivo normativo do ordenamento jurídico.

Todavia, a Recorrente remunerou 29 de seus funcionários de forma indireta, tentando valer seu ato através do que dispõe o artigo 28, § 9º, P da Lei 8.212/91, mas que desfigurado foi pela Fiscalização que provou que ela não acudiu a isonomia/homogeneidade, razão pela qual, sendo a fonte pagadora, deveria ter recolhido a contribuição previdenciária devida.

VÍCIO DE MOTIVAÇÃO DECORRENTE DE FALTA DE RAZOABILIDADE NA ARGUMENTAÇÃO DE PROPORCIONALIDADE VALORATIVA SUSTENTADA NO RELATÓRIO FISCAL ENTRE OS APORTES DE PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR SUPLEMENTAR E OS SALÁRIOS MENS AIS. A Recorrente alega que tanto a decisão de piso quanto o relatório fiscal alegam que em muitas vezes os valores aportados superam os salários, mas isto não é ilegal, razão pela qual não se pode ter isto como motivação para o lançamento.

Diferentemente do que alega, muito cristalino está que esta não foi a motivação para o lançamento, mas, ao contrário e como antes devidamente espancado, a motivação foi a desconsideração do plano de previdência complementar por não ser disponível a todos os funcionários. Sem razão.

DO VÍCIO DE MOTIVAÇÃO DECORRENTE DA INADEQUADA INTERPRETAÇÃO FISCAL QUANTO A DETERMINADOS REGISTROS CONTÁBEIS RELACIONADOS A EVIDENCIADOS APORTES EM PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR. Alega que esclareceu todos os aportes para pagamento de previdência complementar, mas que isto não foi considerado pela decisão de piso e pela Fiscalização.

Em que pese os seus esclarecimentos, urge reportar-se ao item anterior que traduziu com bastante objetividade que o lançamento não foi fulcrado em interpretações de determinados registros contábeis, mas sim pela ausência de previdência complementar que abarcasse todos os seus funcionários, desrespeitando a equidade.

VALORES DA TABELA 2 NÃO TEM NADA COM PPR. Que os valores da tabela 2, alega a Recorrente, não tem nada a ser registrado como PPR e isto foi mais uma das inconsistências da fiscalização que a decisão de piso abraçou, devendo ser considerado nulo o lançamento em razão desta irregularidade.

Como antes dito, o lançamento não foi fulcrado em lançamentos, que serviram tão somente para descrever a atividade contábil da Recorrente. O que de fato desfigurou a previdência complementar foi a ausência de equidade.

DA REGULARIDADE DO RESGATE. Alega em sua peça defensiva que os resgates realizados são regulares e que não podem ensejar o lançamento previdenciário como fez a autoridade fiscal, cuja decisão de piso abarcou as suas razões.

Como exaustivamente dito, não foi isto que se baseou o lançamento. Então, mais uma vez, não se discute a regularidade do resgate, que estaria legalmente protegido se o plano de previdência complementar abarcasse todos os funcionários.

v) **DA UNIVERSALIDADE DO PLANO DE PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR**

Reserva longo arrazoado, arrolando legislação e jurisprudência para demonstrar que cumpriu rigorosamente os comandos das leis de regência da matéria em testilha, e diz que disponibilizou a todos os seus colaboradores o plano de previdência complementar.

Eis aí o ponto nodal da questão, ou seja, ficou demonstrado pela fiscalização, cuja decisão singular acompanhou o arrazoado, que a Recorrente **NÃO DISPONIBILIZOU A TODOS OS SEUS FUNCIONÁRIOS** o plano de previdência complementar.

Assim, seus argumentos possuem respaldo para configurar a legalidade de plano de previdência complementar, **DESDE QUE SEJA DISPONÍVEL A TODOS OS SEUS FUNCIONÁRIOS. O QUE EFETIVAMENTE NÃO OCORREU NO CASO EM TELA.**

Assim, sem mais delongas, vejo que os seus argumentos possuem razão, quanto a tese, cuja qual não suporta para sua defesa, propriamente dito, já que cristalino está que a Recorrente falhou ao não promover o plano de previdência complementar a todos os seus funcionários.

vi) **LÓGICA ATUARIAL**

Pelas razões já expostas não vejo como modificar o lançamento efetuado e a decisão de piso, eis que o **LAUDO TÉCNICO ATUARIAL** que deseja demonstrar a consistência do plano de previdência complementar, para este Julgador, em que pese o laudo perfulgente, este, por si só não é capaz de demonstrar que o plano de previdência complementar estava disponível a todos os funcionários.

Mas não é só, eis que restou demonstrado que os pagamentos que transitaram por meio do **plano de previdência suplementar** (seguradora Bradesco Vida e previdência), feitos por intermédio de contribuições suplementares custeadas pela Recorrente a somente vinte e nove funcionários com funções de direção e chefia, não estão abrangidos pela hipótese de exclusão de incidência de contribuições previdenciárias prevista no art. 28, § 9 "j", da Lei 8.212/91.

Sem razão a Recorrente.

vii) DECADÊNCIA

Os membros do Colegiado, segundo o Regimento Interno do CARF que estabelece procedimento para a edição de súmulas e sua aplicação, visando a uniformização, clareza e segurança jurídica dos contribuintes, devem submeter-se às suas inteligências, conforme reza o capítulo das súmulas do RICARF, 'in verbis':

CAPÍTULO V - DAS SÚMULAS

Art. 72. As decisões reiteradas e uniformes do CARF serão consubstanciadas em súmula de observância obrigatória pelos membros do CARF.

Quanto a decadência, urge trazer à baila que havendo pagamento antecipado por conta de recolhimento, ainda que parcial, como é o caso em tela, há o julgador de submeter-se a Súmula 99, transcrita a seguir:

Súmula CARF nº 99: Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.

Desta forma decadente estaria o período anterior a dezembro de 2006, eis que provavelmente houve pagamento antecipado, ainda que parcial, do valor considerado como devido pela Recorrente, onde haveria aplicação do artigo 150, § 4º do CTN, determinado pela Súmula CARF 99.

Neste sentido, há nos autos comprovantes de recolhimento, ainda que parcial por parte da Recorrente, o que compele a aplicação do Artigo 150, § 4º do CTN, e a Súmula CARF 99, conforme comprovantes juntados ao final do processo, onde não há numeração de página, razão pela qual deixo de mencioná-las, estando decadentes as contribuições apuradas até a competência 11/2006, anteriores a 12/2006.

viii) DOS VALORES DE CARREGAMENTO

Diz que no lançamento foi incluído valores indevidos, eis que são taxas de carregamento, cujos quais servem para remunerar a administração da empresa contratada.

De fato na legislação cristalino está que incide contribuição previdenciária sobre a remuneração do empregado da empresa contribuinte o que ficou demonstrado pela Fiscalização foi a remuneração realizada a 29 funcionários que ocupavam o cargo de chefia, disfarçada de plano de previdência complementar e PLR, mas não há a dita taxa de administração.

Conforme se vê no Relatório Fiscal, o que serviu como base para incidência da contribuição previdenciária foram os pagamentos realizados a 29 funcionários, disfarçados de plano de previdência complementar.

Sem razão a Recorrente.

ix) DA EXCLUSÃO DE VALORES DA PORTABILIDADE –
TRANSFERÊNCIA PARA OUTROS PLANOS.

Alega que a portabilidade é um direito do participante e que incluir as parcelas dela no lançamento previdenciário, quando o participante muda para outra seguradora, é antijurídico, eis que nem de longe elas podem ser comparadas ao resgate.

Mas, isto não consta no relatório, eis que há a informação de resgate sem respeito ao que tinha sido contratado na cláusula 8.2, ou seja, sem respeito ao período de carência de 60 dias a contar de cada depósito

A mencionada cláusula previa que somente poderia ser resgatado sem este tempo mínimo em casos excepcionais. Mas, o fato é que não foi apresentado nenhuma excepcionalidade. E, quanto perquirida informações na seguradora esta se limitou a dizer que era um direito do beneficiário.

x) CANCELAMENTO DAS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Deseja cancelar as obrigações acessórias, caso ocorra o cancelamento da obrigação principal e ou mesmo no caso de haver a retificação desta.

Pelas razões acima, tenho que não há como cancelar a obrigação principal e, portanto, permanece a acessória.

MULTA

Há de se reconhecer o direito do contribuinte à redução da multa incidente pelo não recolhimento da contribuição previdenciária para 20%, sendo a mesma aplicável a todos os períodos, uma vez que as multas aplicadas por infrações administrativas tributárias, devem seguir o princípio da retroatividade da lei mais benéfica ao contribuinte, com previsão legal no artigo 106, inciso II, "c" do CTN, reduzindo-se o valor da multa aplicada para o percentual de 20%, por aplicação retroativa da Lei nº 9.430/96.

O art. 106, II, "c", do Código Tributário Nacional prevê expressamente que a lei nova possa reger fatos geradores pretéritos, desde que se trate de ato não definitivamente julgado, por aplicação do princípio da retroatividade benéfica.

Sendo assim, mister que tenhamos em mente que enquanto não preclusa a oportunidade para a oposição algum remédio processual e ou se estes não tiverem transitado em julgado, possível será a aplicação do dispositivo supramencionado, uma vez que não há nada definido juridicamente, ou seja, não há trânsito em julgado.

De mais a mais, na lei não há distinção da multa moratória e a punitiva, e por isto mesmo o contribuinte faz jus à incidência da multa moratória mais benéfica, sendo cabível a aplicação retroativa do art. 61, da Lei nº 9.430/96, desde que, como alhures dito, o ato não se encontre definitivamente julgado, como é o caso em tela.

Este pensar, da mesma forma vêm se posicionando nossos Tribunais, *in verbis*':

"PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. COFINS. DCTF. DÉBITO DECLARADO E NÃO PAGO. CERCEAMENTO DE DEFESA. INTIMAÇÃO DA JUNTADA DO PROCESSO

ADMINISTRATIVO E PROVA PERICIAL INDEFERIDA. MULTA MORATÓRIA. REDUÇÃO. APLICAÇÃO DO ART. 61, DA LEI Nº 9.430/96 A FATOS GERADORES ANTERIORES A 1997. POSSIBILIDADE. RETROATIVIDADE DA LEGISLAÇÃO MAIS BENÉFICA. ART. 106, DO CTN. TAXA SELIC. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. DECRETO-LEI Nº 1.025/69.

....

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 nº 9.430/96 a fatos anteriores a 1997.

...

(STJ, REsp 653645/SC, 2ª T., Rel. Min. Eliana Calmon, D.J 21/11/2005)"

"EXECUÇÃO FISCAL. REDUÇÃO DE MULTA EM FACE DO DEL 2.471/1988. ART. 106, II, "c", CTN. RETROATIVIDADE DA LEI MAIS BENIGNA AO CONTRIBUINTE. POSSIBILIDADE.

1. O ART. 106, do CTN admite a retroatividade, em favor do contribuinte da lei mais benigna, nos casos não definitivamente julgados. Sobrevindo, no curso da execução fiscal, o DL 2.471/1988, que reduziu a multa moratória de 100% para 20% e, sendo possível a reestruturação do cálculo de liquidação, é possível a aplicação da lei mais benigna, sem ofensa aos princípios gerais do direito tributária. Na execução fiscal, as decisões finais correspondem as fases de arrematação, da adjudicação ou remição, ainda não oportunizados, ou, de outra feita, com a extinção do processo, nos termos do art. 794, do CPC. (STJ, REsp 94511/PR, 1ª T., Rel. Min. Demócrito Reinaldo, D.J.: 25/11/1996)"

Assim, para valer a regra da retroatividade benéfica da lei, estampada no artigo 106 II, C do Código Tributário Nacional, no caso em tela a multa a ser aplicada é aquela que se encontra no artigo 61 da Lei 9.430/1996.

CONCLUSÃO

Diante do exposto tenho que o Recurso Voluntário aviado encontra-se em consonância com a legislação processual, razão pela qual dele conheço, para no mérito DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, para 1) aplicar o Artigo 150, § 4º do CTN e a Súmula CARF 99, estando decadente as contribuições apuradas até a competência 11/2006, anteriores a 12/2006 e, quanto a multa 2) aplicar o § 2º do artigo 61 da Lei 9.430/96, por julgar a mais benéfica ao contribuinte, aos moldes do artigo 106, II, C do CTN.

É o voto.

WILSON ANTONIO DE SOUZA CORRÊA - Relator

(assinado digitalmente)

Voto Vencedor

Conselheiro Marcelo Oliveira, redator designado.

Com todo respeito ao nobre relator, divirjo de sua conclusão quanto à multa, acompanhando suas conclusões nas demais questões.

Em casos como esse – em que a legislação foi alterada, com novos cálculos e forma de aplicação de penalidades – o Código Tributário Nacional (CTN), determina que a legislação deve retroagir.

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.

Portanto, pela determinação do CTN, acima, a administração pública deve verificar, nos lançamentos não definitivamente julgados, se a penalidade determinada na nova legislação é menos severa que a prevista na lei vigente no momento do lançamento.

Para tanto, devemos comparar as penalidades aplicadas antes da alteração legislativa com a imposta atualmente.

A Lei 8.212/1991 trazia a seguinte redação quando tratava de multas:

Lei 8.212/1991:

Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos: (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

*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; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

b) quatorze por cento, no mês seguinte; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

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; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

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; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

d) cinqüenta 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; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

III - para pagamento do crédito *inscrito em Dívida Ativa*:

a) sessenta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

b) setenta por cento, se houve parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

c) oitenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito não foi objeto de parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

d) cem por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito foi objeto de parcelamento. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

§ 1º Na hipótese de parcelamento ou reparcelamento, incidirá um acréscimo de vinte por cento sobre a multa de mora a que se refere o caput e seus incisos. (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 2º Se houver pagamento antecipado à vista, no todo ou em parte, do saldo devedor, o acréscimo previsto no parágrafo anterior não incidirá sobre a multa correspondente à parte do pagamento que se efetuar. (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 3º O valor do pagamento parcial, antecipado, do saldo devedor de parcelamento ou do reparcelamento somente poderá ser utilizado para quitação de parcelas na ordem inversa do vencimento, sem prejuízo da que for devida no mês de competência em curso e sobre a qual incidirá sempre o acréscimo a que se refere o § 1º deste artigo. (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 4º Na hipótese de as contribuições terem sido declaradas no documento a que se refere o inciso IV do art. 32, ou quando se tratar de empregador doméstico ou de empresa ou segurado

dispensados de apresentar o citado documento, a multa de mora a que se refere o caput e seus incisos será reduzida em cinquenta por cento. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999). (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)

Com a edição da Medida Provisória 449/2008 ocorreram mudanças na legislação que trata sobre multas, com o surgimento de dois artigos:

Lei 8.212/1991:

*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. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).*

...

Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Lei 9.430/1996:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

*I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de **falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata**;*

Ocorre que o nobre relator não comparou as penalidades, antigas e novas, quando os mesmos fatos jurídicos forem verificados pelo Fisco (**falta de pagamento ou recolhimento, falta de declaração e declaração inexata**).

O relator comparou, para a aplicação do Art. 106 do CTN, penalidade de multa aplicada em **lançamento de ofício**, com penalidade aplicada quando o sujeito passivo está em mora, sem a existência do lançamento de ofício, e decide, espontaneamente, realizar o pagamento.

Para tanto, na defesa dessa tese, há o argumento que a antiga redação utilizava o termo **multa de mora**.

Lei 8.212/1991:

*Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá **multa de mora**, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos: (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*

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

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

Esclarecemos aqui que a **multa de lançamento de ofício**, como decorre do próprio termo, pressupõe a atividade da autoridade administrativa que, diante da constatação de descumprimento da lei, pelo contribuinte, apura a infração e lhe aplica as cominações legais.

Em direito tributário, cuida-se da obrigação principal e da obrigação acessória, consoante art. 113 do CTN.

A obrigação principal é obrigação de dar. De entregar dinheiro ao Estado por ter ocorrido o fato gerador do pagamento de tributo ou de penalidade pecuniária.

A obrigação acessória é obrigação de fazer ou obrigação de não fazer. A legislação tributária estabelece para o contribuinte certas obrigações de fazer alguma coisa (escriturar livros, emitir documentos fiscais etc.): são as prestações positivas de que fala o §2º do art. 113 do CTN. Exige também, em certas situações, que o contribuinte se abstenha de produzir determinados atos (causar embaraço à fiscalização, por exemplo): são as prestações negativas, mencionadas neste mesmo dispositivo legal.

O descumprimento de obrigação principal gera para o Fisco o direito de constituir o crédito tributário correspondente, mediante **lançamento de ofício**. É também fato gerador da cominação de penalidade pecuniária, leia-se multa, sanção decorrente de tal descumprimento.

O descumprimento de obrigação acessória gera para o Fisco o direito de aplicar multa, igualmente por meio de **lançamento de ofício**. Na locução do §3º do art. 113 do CTN, este descumprimento de obrigação acessória, isto é, de obrigação de fazer ou não fazer, converte-a em obrigação principal, ou seja, obrigação de dar.

Já a multa de mora não pressupõe a atividade da autoridade administrativa, não têm caráter punitivo e a sua finalidade primordial é desestimular o cumprimento da obrigação fora de prazo. ***Ela é devida quando o contribuinte estiver recolhendo espontaneamente um débito vencido.***

Portanto, para a correta aplicação do Art. 106 do CTN, que trata de retroatividade benigna, o Relator deveria verificar as penalidades que o sujeito passivo sofreu na legislação anterior (**créditos incluídos em autuações por descumprimento de obrigação acessória, nos casos de falta de declaração e/ou apresentação de declaração inexata, e por descumprimento de obrigação principal, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento**), com as penalidades determinadas atualmente pelo Art. 35-A da Lei 8.212/1991

(créditos incluídos em autuações por descumprimento de obrigação acessória, nos casos de falta de declaração e/ou apresentação de declaração inexata, e por descumprimento de obrigação principal, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento).

Conseqüentemente, divirjo do relator e voto pela negativa de provimento do recurso nesta questão, para a manutenção da multa aplicada, pois o cálculo que irá definir se a legislação atual irá retroagir, ou não, como ocorre de ofício pela autoridade executora do acórdão, só deve ocorrer no momento da execução do julgado, conforme determinado pela legislação atual.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira