



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.007449/2008-92
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-005.157 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 04 de junho de 2019
Recorrente CASA SANTA LUZIA IMPORTADORA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2003 a 31/12/2007

DECADÊNCIA. OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS.

Sujeitam-se ao regime referido no art. 173 do CTN os procedimentos administrativos de constituição de créditos tributários decorrentes do descumprimento de obrigações acessórias, uma vez que tais créditos tributários decorrem sempre de lançamento de ofício.

MULTAS PELO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. 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.

MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL E ACESSÓRIA. APLICAÇÃO DA MULTA MAIS FAVORÁVEL. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Na aplicação da retroatividade benigna, a multa exigida com base nos dispositivos da Lei nº 8.212/91 anteriores à alteração legislativa promovida pela Lei nº 11.941/09 deverá ser comparada com a nova penalidade de 75% prevista para os casos de lançamento de ofício, a fim de que seja aplicada a mais benéfica ao contribuinte. Neste sentido, a autoridade preparadora deve aplicar, no que for cabível, as disposições constantes dos artigos 476 e 476-A da Instrução Normativa RFB nº 971/09.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para determinar a aplicação da retroatividade benigna, nos termos do art. 476-A da Instrução Normativa RFB nº 971/2009.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Francisco Nogueira Guarita, Douglas Kakazu Kushiya, Débora Fófano Dos Santos, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Marcelo Milton da Silva Risso e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente)

Relatório

Cuida-se de recurso voluntário de fls. 129/147, interposto contra decisão da DRJ em São Paulo I/SP, de fls. 92/124, a qual julgou procedente o lançamento por descumprimento de obrigação acessória (apresentar GFIPs com omissão de fatos geradores das contribuições previdenciárias – CFL 68), conforme descrito no auto de infração DEBCAD 37.192.477-4, de fls. 2/9, lavrado em 17/11/2008, referente ao período de fevereiro/2003 a dezembro/2007, com ciência do RECORRENTE em 26/11/2008, conforme assinatura no termo de fl. 2.

O crédito não tributário objeto do presente processo administrativo foi aplicado com base no art. 284, inciso II, do Decreto nº 3.048/1999 e no art. 32, §5º, da Lei nº 8.212/1991, no valor histórico de R\$ 155.346,99 atualizado até a lavratura do auto de infração, conforme demonstrativo do valor da multa de fls. 21/22.

No Relatório Fiscal da Infração de fl. 05 é destacado que a contribuinte deixou de informar em GFIP os valores pagos a seus segurados a título de PLR, e que estes mesmos valores estão sendo considerados base de cálculo da Previdência Social, em virtude de o Programa PLR proposto pela empresa contrariar os pressupostos da Lei 10.101/2000.

Dispõe o relatório fiscal da multa aplicada (fls. 6/7), que a multa foi aplicada por competência em que não foram declarados em GFIP/GRFPs os valores pagos a título de PLR, visto que a fiscalização os considerou como integrante da base de cálculo das contribuições previdenciárias, em razão da inconformidade do programa com as disposições da Lei nº 10.101/2000.

Assim, foi aplicado a multa de 100% da contribuição previdenciária devida e não declarada em GFIP/GRDP. Considerando o número de segurados (entre 100 e 500), o valor máximo da multa por competência era de R\$ 12.584,90, limite que foi respeitado em todas as competências objetos da infração, conforme demonstrativo de fls. 21/22.

Por fim, destaca-se que o lançamento referente às contribuições incidentes sobre os valores pagos ao título de PLR são objetos dos processos nº 19515.007454/2008-03 (contribuição terceiros), 19515.007452/2008-14 (contribuição empresa e SAT/RAT) e 19515.007451/2008-61 (contribuição empregados), todos julgados em conjunto nesta sessão de julgamento.

Da Impugnação

O RECORRENTE apresentou sua Impugnação de fls. 44/58 em 23/12/2008. Ante a clareza e precisão didática do resumo da Impugnação elaborada pela DRJ em São Paulo I/SP, adota-se, *ipsis litteris*, tal trecho para compor parte do presente relatório:

7. A Impugnante insurge-se contra o Auto de Infração em epígrafe apresentando as seguintes razões:

7.1. A Impugnante entende devam ser excluídos os "co-responsáveis" indicados já que a imputação de responsabilidade em relação à quitação de créditos tributários não é imediata e depende de comprovação dos requisitos previstos nos artigos 134, VII e 135, II do CTN.

7.2. Entende também que a validade do lançamento foi afetada parcialmente pela decadência do período anterior a 11/2003, em função da aprovação da Súmula Vinculante nº 8 pelo STF e pela aplicação do artigo 150, parágrafo 4º do CTN.

7.3.. Considera que, dada a ausência de constituição definitiva do direito creditório oriundo das obrigações principais, impõe-se o sobrestamento do presente AI, ao menos até o julgamento definitivo dos AI nº 37.192.478-2, nº 37.192.479-0 e nº 37.192.480-4.

7.4. No mérito, considera incabível a incidência da contribuição previdenciária sobre os valores pagos a título de PLR, apoiando-se na eficácia plena do artigo 7º, inciso XI da Constituição Federal de 1988, nas normas da Organização Internacional do trabalho, na doutrina de Celso Ribeiro Bastos e na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, Tribunais Regionais Federais, Tribunais Trabalhistas e do Conselho de Recursos da Previdência Social.

7.5. Argumenta, em síntese, que foram tomados todos os cuidados para a correta implementação do PLR; que o pagamento de PLR não substituiu a remuneração salarial; que havia conhecimento prévio do programa por parte dos empregados, já que foi instituído em 1995 e, desde então, pouco alterado, especialmente no período autuado (2003 a 2007); e que o plano como estruturado permite o pagamento de valores fixos aos "pacoteiros", atingidas as metas organizacionais, bem como a fixação de valores adicionais de PLR a serem pagos a critério da Diretoria.

7.6. Por último, argúi a impropriedade da Representação Fiscal para fins Penais durante o curso do processo administrativo até a decisão definitiva.

DO REQUERIMENTO DA IMPUGNANTE

8. Assim, a Impugnante requer:

8.1. O sobrestamento do presente AI até o julgamento final dos Ais n's 37.192.478-2, 37.192.479-0 e 37.192.480-4.

8.2. O cancelamento total do presente Auto de Infração.

8.3. Subsidiariamente, seja afastada a aplicação de multa pelos supostos ilícitos referentes aos fatos geradores anteriores A competência de novembro de 2003, que foram atingidos pela decadência, conforme o artigo 150, § 4º, do CTN.

8.4. Sejam avaliados os argumentos e documentos juntados aos autos dos AIs nos 37.192-478-2, 37.192-479-0 e 37.192-480-4.

8.5. Não seja iniciada qualquer representação para fins penais antes que se conclua a presente discussão acerca da exigência combatida, visto que eventual infração penal só pode vir a ser avaliada após a constituição definitiva do crédito tributário.

8.6. Exclusão dos seus representantes legais do anexo relatório de Co- Responsáveis (Repleg).

8.7. Por fim, a Impugnante protesta provar o alegado por meio de provas, especialmente pela juntada de documentos e perícia contábil.

DA COMPLEMENTAÇÃO DA IMPUGNAÇÃO

9. A Impugnante, em 29.01.2009, complementou sua defesa aduzindo, ainda:

9.1. Que a Medida Provisória nº 449/08, em seu artigo 24 alterou o artigo 32 da Lei nº 8.212/91 e inseriu o artigo 32-A no mesmo diploma, reduzindo a multa ao valor de R\$ 20,00 (vinte reais) a cada 10 informações incorretas ou omitidas, devendo, portanto, ser aplicado, nos termos do art. 106, inciso II, alínea "c" do CTN.

Da Decisão da DRJ

Quando do julgamento do caso, a DRJ em São Paulo I/SP, às fls. 92/124, julgou procedente o lançamento, através de acórdão com a seguinte ementa:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/02/2003 a 30/11/2007

OMISSÃO DE FATOS GERADORES DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIARIA NA GFIP.

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

DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA.

Autuação efetuada dentro do prazo decadencial. O direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido efetuado o lançamento, conforme artigo 173, I do CTN, em face da inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, declarada pela Súmula Vinculante do STF nº 8.

RELATÓRIO VÍNCULOS. RELATÓRIO REPLEG.

Em razão de os relatórios "VÍNCULOS -Relação de vínculos" e "REPLEG - Relatório de Representantes Legais" visarem a atender o disposto na LEF - Lei de Execuções Fiscais (Lei nº 6.830/80), qualquer correção deve restringir-se aos dados referentes à pessoa, ao cargo que ela ocupava, quando da ocorrência dos fatos geradores e ao período de atuação.

PEDIDO DE PRODUÇÃO POSTERIOR DE PROVAS

Indefere-se o pedido de perícia e diligência, quando não são atendidas as exigências contidas na norma de regência do contencioso administrativo fiscal vigente à época da impugnação

INTIMAÇÃO. DOMICÍLIO DO SUJEITO PASSIVO. ENDEREÇO DIVERSO. IMPOSSIBILIDADE.

Indefere-se o pedido de endereçamento de intimações ao escritório dos procuradores em razão de inexistência de previsão legal para intimação em endereço diverso do domicílio do sujeito passivo.

LAVRATURA DE RFFP

É dever legal do Auditor Fiscal, no desempenho de suas atribuições, formalizar Representação Fiscal para Fins Penais (RFFP) dirigida ao Ministério Público, quando constatar, em tese, a ocorrência de crime contra a Seguridade Social.

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, I, "c", do CTN).

NÃO HAVENDO RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA, A NORMA MAIS BENÉFICA APLICÁVEL É O ART. 35-A DA LEI Nº 8.212/91.

No caso de omissão em GFIP de fatos geradores para os quais não houve recolhimento da respectiva contribuição previdenciária, não é aplicável o art. 32-A da Lei n.º 8.212/91 acrescentado pela MP n.º 449/08, convertida na Lei n.º 11.941/09, mas o art. 35-A da mesma Lei também introduzido pelas citadas MP e Lei.

Impugnação Improcedente

Importante esclarecer que, na ocasião, a questão da retroatividade benigna foi debatida à exaustão, tendo o Relator sido vencido em sua proposta de aplicar a nova regra punitiva prevista no art. 32-A da Lei nº 8.212/91, ao passo que prevaleceu a proposta apresentada em voto vencedor de não aplicar a retroatividade benigna pois as multas seriam de tipos distintos, a conferir (fl. 123):

“5.12. Pelo quanto demonstrado, emerge a impossibilidade jurídica, por desconforme com o ordenamento, da pretensão de comparar as condutas previstas no art. 32, IV e §§ 4º, 5º e 6º, e no art. 35, II, na redação anterior à vigência da Lei 11.941/09, tomadas em conjunto, "somadas", e a redação contida no atual art. 35-A, todos da Lei 8.212/91. Isto por que, estariam sendo confundidos e comparados tipos distintos e inconfundíveis.”

Do Recurso Voluntário

O RECORRENTE, devidamente intimado da decisão da DRJ em 08/02/2010, conforme AR de fls.127, apresentou Recurso voluntário de fls. 129/147 em 4/3/2010.

Em suas razões de recurso, o RECORRENTE reiterou os argumentos da Impugnação.

Este recurso voluntário compôs lote, sorteado para este relator, em Sessão Pública.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos legais, razões por que dele conheço.

I. PRELIMINARES

I.a. Da inclusão de representantes legais no Relatório dos Co-Responsáveis - REPLEG

Em seu Recurso Voluntário a contribuinte reapresentou os argumentos da impugnação sobre a inclusão dos representantes legais no auto de infração, no Relatório dos Co-Responsáveis - REPLEG. Afirma que o *“Auditor-Fiscal não imputou nenhuma responsabilidade às pessoas físicas sobre os débitos em debate, nem tampouco comprovou ter verificado o preenchimento dos requisitos previstos nos artigos 134, inciso VII, e 135, inciso III, do CTN”* (fl. 132). Ademais, defendeu que não havia como se tentar imputar responsabilidade tributária genérica.

Assim, defendeu que *“devem ser excluídos os ‘co-responsáveis’ indicados no REPLEG, sob pena de se ‘convalidar’ ulterior indicação das pessoas físicas na Certidão de Dívida Ativa e propiciar a exigência do débito dessas pessoas sem que haja qualquer demonstração de sua responsabilidade nesta esfera administrativa”*.

No entanto, conforme já apontou a DRJ, os relatórios de fl. 8 (REPLEG) e de fl. 09 (VÍNCULOS) não têm a finalidade de imputar responsabilidade tributária às pessoas físicas lá indicadas, na medida em que eles têm como objeto simplesmente listar as pessoas físicas e jurídicas que possuem vínculos com o sujeito passivo, sejam elas representantes legais ou não.

Sobre o tema, o CARF já decidiu que tanto o REPLEG como o relatório VÍNCULOS não comportam discussão no âmbito do contencioso administrativo fiscal federal, tendo finalidade meramente informativa. Sobre o tema, transcrevo o teor da Súmula CARF nº 88:

Súmula CARF nº 88

A Relação de Co-Responsáveis - CORESP", o "Relatório de Representantes Legais - RepLeg" e a "Relação de Vínculos - VÍNCULOS", anexos a auto de infração previdenciário lavrado unicamente contra pessoa jurídica, não atribuem responsabilidade tributária às pessoas ali indicadas nem comportam discussão no âmbito do contencioso administrativo fiscal federal, tendo finalidade meramente informativa. (**Vinculante**, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Portanto, não merece prosperar o inconformismo da RECORRENTE, não merecendo alterações o Relatório REPLEG e o Relatório de Vínculos anexos ao auto de infração.

I.b. Decadência

A RECORRENTE, aduz, em seu recurso voluntário, a ocorrência da decadência dos créditos de competência anteriores a novembro/2003 passo que tomou ciência do presente lançamento em 26/11/2008.

Em seus fundamentos alega, em suma, que a DRJ de origem não constatou a decadência por aplicar equivocadamente a regra de decadência prevista no artigo 173, I, do CTN ao invés daquela prevista no artigo 150, § 4º.

Pois bem, conforme já esclarecido pela DRJ, a teor da Súmula Vinculante nº 08 do STF, abaixo transcrita, o prazo decadencial aplicável às contribuições previdenciárias é quinquenal e não decenal:

Súmula Vinculante 8: “São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

No que tange aos efeitos da súmula vinculante, cumpre lembrar o texto do artigo 103-A, caput, da Constituição Federal que foi inserido pela Emenda Constitucional nº 45/2004. *in verbis*:

“Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei”.

Dessa forma, é possível concluir que, a vinculação à súmula alcança a administração pública e, por consequência, os julgadores no âmbito do contencioso administrativo fiscal.

Sobre o termo inicial de contagem do prazo decadencial, importante esclarecer que os procedimentos administrativos de constituição de créditos tributários decorrentes do descumprimento de obrigações acessórias sujeitam-se ao regime de decadência referido no art. 173 do CTN, pois tais créditos tributários decorrem sempre de lançamento de ofício, jamais de lançamento por homologação, circunstância que afasta a incidência da contagem do prazo estabelecida no art. 150, § 4º, do CTN.

Neste sentido, é a jurisprudência deste CARF, conforme ementa abaixo:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/05/2008

(...)

MULTA. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DECADÊNCIA. PRAZO DO ART. 173, I DO CTN.

O prazo aplicável para a verificação do decurso do prazo decadencial para lançamento de multas dado o descumprimento de obrigações acessórias rege-se pelo art. 173, I do CTN, por não comportarem elas pagamento antecipado.

(...)

(Acórdão nº 2402-005.815; 2ª Seção / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária; julgado em 09/05/2017)

No presente caso, as multas aplicadas referem-se a períodos compreendidos entre fev/2003 a dez/2007. Então débitos de obrigações acessórias referentes a fatos geradores ocorridos ao longo do ano-calendário 2003 (período mais remoto) teriam o início da contagem do prazo decadencial a partir de 01/01/2004 (primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado) e poderiam ser lançados até 01/01/2009.

Considerando que a ciência do lançamento ocorreu no dia 26/11/2008, nenhuma das competências do presente lançamento foi fulminada pela decadência.

I.c. Questões prejudiciais ao julgamento do AI - Sobrestamento

A RECORRENTE pleiteia o sobrestamento do presente processo até o julgamento dos casos envolvendo as obrigações principais lançadas em decorrência dos mesmos fatos (Autos de Infração nºs 37.102.478-2, 37.1442.470-0 e 37.192.480-4).

Os mencionados autos de infração são relativos aos processos nº 19515.007454/2008-03 (contribuição terceiros), 19515.007452/2008-14 (contribuição empresa e SAT/RAT) e 19515.007451/2008-61 (contribuição empregados) e, conforme exposto no relatório do presente acórdão, todos foram julgados em conjunto nesta sessão de julgamento.

Portanto, eventual questão prejudicial ao julgamento desta demanda encontra-se superada, não havendo necessidade de se debruçar sobre o pedido de sobrestamento.

II. MÉRITO

II.a. Da Multa Aplicada. Desvinculação das verbas de PLR da remuneração.

Depreende-se do art. 113 do CTN que a obrigação tributária é principal ou acessória e pela natureza instrumental da obrigação acessória, ela não necessariamente está ligada a uma obrigação principal. Em face de sua inobservância, há a imposição de sanção específica disposta na legislação nos termos do art. 115 também do CTN.

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º. A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º. A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º. A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

(...)

Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

As obrigações acessórias são estabelecidas no interesse da arrecadação e da fiscalização de tributos, de forma que visam facilitar a apuração dos tributos devidos. Elas, independente do prejuízo ou não causado ao erário, devem ser cumpridas no prazo e forma fixados na legislação

O cerne do recurso, apresentado pela RECORRENTE, repousa em alegação de que suas defesas nos processos nº 19515.007454/2008-03 (contribuição terceiros), 19515.007452/2008-14 (contribuição empresa e SAT/RAT) e 19515.007451/2008-61 (contribuição empregados), são suficientes para comprovar a desvinculação dos valores pagos a título de PLR e a remuneração que compõe a base da contribuição previdenciária, afastando assim a multa pelo descumprimento de legislação acessória.

Acontece que, nestes processos, decidiu-se pela manutenção do lançamento, pois o programa de PLR da RECORRENTE não estava em conformidade com as regras estipuladas pela Lei nº 10.101/2000, sendo devida a inclusão destes pagamentos no conceito de salário-de-contribuição. Com isso, a RECORRENTE incorreu na infração prevista no art. 32, inciso IV e § 5º, da Lei nº 8.212/1991, transcrito abaixo:

Art. 32 A empresa é também obrigada a: (...)

IV informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social INSS, por intermédio de documento a ser definido em regulamento, dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS. (g.n.)

(...)

§ 5º A apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no parágrafo anterior. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

Esse art. 32, inciso IV e § 5º, da Lei nº 8.212/1991 é claro quanto à obrigação acessória da empresa e o Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999, complementa, delineando a forma que deve ser observada para o cumprimento do dispositivo legal, como, por exemplo, o preenchimento e as informações prestadas são de inteira responsabilidade da empresa, conforme preceitua o seu art. 225, inciso IV e §§ 1º a 4º:

Art.225. A empresa é também obrigada a: (...)

IV informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social, por intermédio da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social, na forma por ele estabelecida, dados cadastrais, todos os fatos

geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse daquele Instituto;

§1º As informações prestadas na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social servirão como base de cálculo das contribuições arrecadadas pelo Instituto Nacional do Seguro Social, comporão a base de dados para fins de cálculo e concessão dos benefícios previdenciários, bem como constituir-se-ão em termo de confissão de dívida, na hipótese do não recolhimento.

§2º A entrega da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social deverá ser efetuada na rede bancária, conforme estabelecido pelo Ministério da Previdência e Assistência Social, até o dia sete do mês seguinte àquele a que se referirem as informações. (Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 29/11/1999)

§3º A Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social é exigida relativamente a fatos geradores ocorridos a partir de janeiro de 1999.

§4º O preenchimento, as informações prestadas e a entrega da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social são de inteira responsabilidade da empresa.

Nos termos do arcabouço jurídico previdenciário acima delineado, constata-se, então, que a RECORRENTE – ao deixar de inserir nas GFIPs os valores e remunerações supracitados – incorreu na infração prevista no art. 32, inciso IV e § 5º, da Lei nº 8.212/1991, c/c o art. 225, inciso IV e §§ 1º a 4º, do Regulamento da Previdência Social (RPS).

Nos mencionados processos de obrigação principal foi apenas dado parcial provimento para reconhecer a decadência dos créditos tributários referentes às competências de 02/2003 a 10/2003. Contudo, nos referidos casos, foi aplicada a regra do art. 150, §4º, do CTN, razão pela qual foi possível reconhecer a decadência parcial, o que não ocorreu no presente caso pois a regra a ser aplicada aos casos de multa por descumprimento de obrigações acessórias é aquela do art. 173, I, do CTN.

Sendo assim, é legal a multa aplicada, a qual deve ser mantida em razão da manutenção, no mérito, dos créditos tributários de obrigações principais incidentes sobre as mesmas verbas de PLR.

Por fim, cumpre analisar o pedido da retroatividade benigna postulado pela RECORRENTE e que foi objeto de divergência na DRJ.

II.b. Da retroatividade mais benéfica

Entendo que o caso merece especial atenção em razão da possível retroatividade benigna em decorrência das alterações promovidas pela Lei nº 11.941/2009. Tal particularidade cria uma situação em que é preciso averiguar qual a multa mais benéfica à RECORRENTE: se a anterior ou a posterior à Lei nº 11.941/09.

Importante observar que o inciso II do art. 35 da Lei nº 8.212/91 foi revogado pela Lei nº 11.941/2009. Assim, a multa de mora passou a ser regida pelo caput do art. 35 da lei nº

8.212/1991, o qual remete para o art. 61 da Lei nº 9.430/96, que somente trata de hipótese de pagamento das contribuições em atraso, porém sem o lançamento de ofício:

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.

Para os casos de lançamento de ofício (quando há lançamento de obrigação principal), a multa aplicada passou a ser aquela prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/96, no percentual de 75%, conforme disciplina o art. 35-A da Lei nº 8.212/91:

Lei nº 8.212/91

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 nº 9.430/96

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;

Nos termos do art. 106 do CTN, se aplica a retroação benéfica das leis nos seguintes casos:

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

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

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

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

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

Porém, a despeito de ter adivido alteração da penalidade, importante mencionar que nos casos de lançamento de ofício, antes da Lei nº 11.941/2009, eram aplicadas ao contribuinte a multa de mora do art. 35 da Lei nº 8.212/91 mais a multa pela não inclusão em GFIP de todos os fatos geradores das contribuições previdenciárias, nos termos do art. 32, §5º, da mesma Lei nº 8.212/91 (também revogada pela Lei nº 11.941/2009).

É válido mencionar tal fato a fim de deixar claro ao contribuinte que a verificação da retroatividade benigna (quando há lançamento de obrigação principal) enseja a comparação das seguintes penalidades:

- a nova multa de 75% sobre o valor do principal devido;
- a multa de mora do antigo art. 35 da Lei nº 8.212/91 sobre o valor do principal devido + a multa pela não inclusão em GFIP de todos os fatos geradores das contribuições previdenciárias, conforme antiga redação do art. 32, §5º, da Lei nº 8.212/91.

O menor valor de penalidade dentre as duas hipóteses acima citadas é o que deve prevalecer para ser cobrado do contribuinte.

Neste sentido, em razão da possível retroatividade benigna em decorrência das alterações promovidas pela Lei nº 11.941/2009, entendo que deve haver a comparação de qual a penalidade mais benéfica ao RECORRENTE: a anterior ou a posterior à Lei nº 11.941/2009, devendo sempre ser observada a exigência da obrigação principal.

Portanto, para cada uma das competências objeto deste lançamento, a unidade preparadora deve efetuar a comparação: (i) da nova multa de ofício de 75% sobre a obrigação principal, conforme art. 35-A da Lei nº 8.212/91; com (ii) a multa aplicada neste processo somada às multas de mora nos processos nº 19515.007454/2008-03 (contribuição terceiros), 19515.007452/2008-14 (contribuição empresa e SAT/RAT) e 19515.007451/2008-61 (contribuição empregados), conforme determina o art. 476-A da Instrução Normativa RFB nº 971/2009:

Art. 476-A. No caso de lançamento de ofício relativo a fatos geradores ocorridos:

I - até 30 de novembro de 2008, deverá ser aplicada a penalidade mais benéfica conforme disposto na alínea "c" do inciso II do art. 106 da Lei nº 5.172, de 1966 (CTN), cuja análise será realizada pela comparação entre os seguintes valores:

a) somatório das multas aplicadas por descumprimento de obrigação principal, nos moldes do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009, e das aplicadas pelo descumprimento de obrigações acessórias, nos moldes dos §§ 4º, 5º e 6º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009; e

b) multa aplicada de ofício nos termos do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009.

(...)

§ 2º Para definição do multiplicador a que se refere a alínea "a" do inciso I, e de apuração do limite previsto nas alíneas "b" e "c" do inciso I do caput, serão considerados, por competência, todos os segurados a serviço da empresa, ou seja, todos os empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais verificados em procedimento fiscal, declarados ou não em GFIP.

Feita a comparação acima para cada uma das competências, deve ser aplicada a penalidade mais benéfica ao contribuinte.

CONCLUSÃO

Em razão do exposto, voto por DAR PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário, apenas para reconhecer a aplicação da retroatividade benigna sobre a multa lançada, nos termos do art. 476-A da Instrução Normativa RFB nº 971/2009, conforme razões acima apresentadas.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim