



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

Processo n° 19515.720950/2013-13
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2401-003.892 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de fevereiro de 2015
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente OESP MÍDIA S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

PAGAMENTOS DE REMUNERAÇÕES. APROPRIAÇÃO CONTÁBIL DA DESPESA DIFERIDA. MOMENTO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR.

O pagamento a segurados empregados de comissões pela venda de produtos e serviços caracteriza o fato gerador de contribuições previdenciárias, mesmo que contabilmente a despesa seja apropriada em períodos posteriores. Assim, as contribuições são devidas na competência do pagamento da verba.

FALTA DE PAGAMENTO DO TRIBUTO E DECLARAÇÃO INCORRETA EM GFIP. MULTA MAIS BENÉFICA. AFERIÇÃO CONSIDERANDO TODOS AS LAVRATURAS EFETUADAS NA AÇÃO FISCAL.

Nos casos em que tenha havido falta de recolhimento das contribuições e declaração incorreta dos fatos geradores em GFIP, para a aferição da multa mais benéfica, deve-se cotejar a soma da multa por inadimplemento da obrigação principal (art. 35 da Lei n.º 8.212/1991) com a multa por descumprimento da obrigação acessória (§ 5.º do art. 32 da Lei n.º 8.212/1991) frente à atual multa de ofício (art. 35-A da Lei n.º 8.212/1991), prevalecendo a que seja mais favorável ao contribuinte.

No caso sob apreciação, o fisco demonstrou que a sistemática anterior mostrou-se mais favorável ao sujeito passivo para as competências de 01 a 11/2008, sendo que para competência 12/2008 foi aplicada a nova regra, posto que já vigia naquele momento.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

DECADÊNCIA. FALTA DE COMPROVAÇÃO DE OCORRÊNCIA DE FRAUDE, DOLO OU SIMULAÇÃO. ANTECIPAÇÃO DE PAGAMENTO. NORMA APLICÁVEL.

Quando a decisão recorrida cita a ocorrência de fraude, dolo ou simulação para fundamentar a aplicação do inciso I do art. 173 do CTN na contagem do prazo decadencial, é necessário que o relatório fiscal apresente cabalmente que na sua conduta o contribuinte incorreu em intuito doloso. Não havendo essa demonstração e se verificando antecipação de pagamento, a aferição da decadência deve ser efetuada pela norma do § 4.º do art. 150 do CTN.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, pelo voto de qualidade: a) excluir do lançamento as contribuições até a competência 03/2008 b) no mérito, dar provimento parcial ao recurso para que a base de cálculo para a competência 11/2008 seja reduzida ao valor de R\$ 1.237.631,84, vencidos os conselheiros Carolina Wanderley Landim, Igor Araújo Soares e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira que votaram por converter em diligência para que fosse feita a avaliação dos documentos fl. 274 e seguintes apreciando as alegações do recorrente.

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira – Presidente em Exercício

Kleber Ferreira de Araújo - Relator

Participaram do presente julgamento o(a)s Conselheiro(a)s Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Kleber Ferreira de Araújo, Igor Araújo Soares, Carolina Wanderley Landim, Carlos Henrique de Oliveira e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.

Relatório

Trata-se de recurso interposto pelo sujeito passivo contra o Acórdão n.º 02-49.441 de lavra da 8.ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento – DRJ em Belo Horizonte (MG), que julgou improcedente a impugnação apresentada para desconstituir os seguintes Auto de Infração – AI:

a) AI n.º 37.362.060-8: contribuições patronais para a Seguridade Social, inclusive aquela destinada ao custeio dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (RAT);

b) AI n.º 37.362.061-6: contribuições destinadas a outras entidades ou fundos; e

c) AI n.º 37.362.059-4: aplicação de multa por descumprimento da obrigação acessória de declarar na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informações à Previdência Social - GFIP todas as contribuições previdenciárias devidas.

De acordo com o relatório fiscal, os fatos geradores tratados nos lançamentos acima dizem respeito às remunerações de segurados empregados, pagas a título de comissão, as quais foram obtidas mediante batimento entre os valores declarados na GFIP e aqueles informados na Declaração de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - DIPJ.

As bases de cálculo foram apuradas com esteio na escrituração contábil, conforme demonstrativo anexado ao relatório do fisco.

A autoridade lançadora informou ainda que, em função das alterações efetuadas pela MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, foi efetuado o comparativo das penalidades aplicadas de forma a atender o previsto no inciso II do artigo 106 do CTN. Verificou-se que a multa calculada pelas regras anteriores é mais benéfica que a multa de ofício calculada pelas regras atuais para as competências compreendidas no período de 01/2008 a 11/2008, conforme Anexo 4 (fls 179/180).

A empresa ofertou defesa, cujas razões não foram acatadas pelo órgão de primeira instância, que manteve integralmente as lavraturas.

Irresignada, a empresa interpôs recurso voluntário, no qual, em apertada síntese, alegou que:

a) não tendo sido demonstrada pelo fisco a ocorrência de fraude, dolo ou simulação, a contagem do prazo decadencial deve se dar pela norma do § 4.º do art. 150 do CTN, o que levaria ao reconhecimento da caducidade para as competências de 01 a 03/2008;

b) recolheu a totalidade das contribuições incidentes sobre as remunerações pagas a segurados a seu serviço no ano calendário de 2008, as quais foram declaradas integralmente na GFIP;

c) a suposta diferença entre os valores declarados em GFIP e aqueles constantes na DIPJ decorre da distinção entre os critérios utilizados no preenchimentos das duas declarações. Na DIPJ, a apropriação dos dispêndios com ordenados e salários na formação do resultado tributável utiliza o regime de competência, ao passo que a apuração das contribuições previdenciárias na GFIP é feita pelo regime de caixa;

d) há valores contabilizados na ficha 64 da DIPJ/2008, cujas contribuições previdenciárias correlatas foram recolhidas no ano-calendário de 2007, posto que neste exercício houve o pagamento da remuneração ao empregado, que é o fato gerador das contribuições; todavia, em virtude da despesa em questão referir-se a mais de um exercício, houve a contabilização de parte dos valores em 2007 e parte em 2008;

e) não discute a natureza jurídica dos pagamentos, mas apenas que os valores declarados na DIPJ/2008 não correspondem às remunerações declaradas na GFIP do mesmo exercício, em razão da diferença nos critérios de apropriação existente na confecção das duas declarações;

f) o fisco desconsiderou o valor de R\$ 13.228.241,11, escriturado na Ficha 5, linha 32 da DIPJ/2008, o qual espelha o ajuste contábil destinado a reduzir os efeitos de apropriação de exercícios anteriores (em especial 2007) e que deveria ter sido excluído da suposta diferença encontrada;

g) comparando-se o montante dos ajustes que totaliza R\$ 13.228.241,11 com a diferença de R\$ 13.468.747,84, tida pela fiscalização como indício de falta de recolhimento do tributo, verifica-se que a suposta divergência é substancialmente inferior à base de cálculo lançada;

h) o próprio CARF tem cancelado lavraturas em situações análogas, conforme se verifica nos julgados que menciona;

i) a prova de que a recorrente recolheu as contribuições na integralidade para o período lançado está no cotejo entre os valores declarados em folha de pagamento, GFIP e RAIS, os quais foram devidamente atestados e homologados durante o procedimento fiscal;

j) ao contrário do que afirmou a DRJ, a empresa justificou a origem da divergência apontada pelo fisco, a qual diz respeito a diferentes critérios na confecção da GFIP e da DIPJ;

k) a multa por descumprimento de obrigação acessória deveria ser calculada, posto que mais benéfica, pela regra do art. 32-A da Lei n.º 8.212/1991, na redação dada pela Lei n.º 11.941/2009, cita precedentes;

l) a multa sobre as contribuições lançadas para a competência 12/2008 deve ser imposta no percentual de 24%, conforme a legislação vigente quando da ocorrência dos fatos geradores;

Ao final, requereu o cancelamento das lavraturas ou, pelo menos, que o julgamento seja convertido em diligência, a fim de que sejam esclarecidas eventuais dúvidas que possam influir no destino da lide.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Kleber Ferreira de Araújo, Relator

Admissibilidade

O recurso merece conhecimento, posto que preenche os requisitos de tempestividade e legitimidade.

Decadência

É cediço que, com a declaração de inconstitucionalidade do art. 45 da Lei n.º 8.212/1991 pela Súmula Vinculante n.º 08, editada pelo Supremo Tribunal Federal em 12/06/2008, o prazo decadencial para as contribuições previdenciárias passou a ser aquele fixado no CTN.

Quanto à norma a ser aplicada para fixação do marco inicial para a contagem do quinquídio decadencial, o CTN apresenta três normas que merecem transcrição:

Art. 150 (...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

.....
Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

(...)

A jurisprudência majoritária do CARF, seguindo entendimento do Superior Tribunal de Justiça, tem adotado o § 4.º do art. 150 do CTN para os casos em que há antecipação de pagamento do tributo, ou até nas situações em que não havendo a menção à ocorrência de recolhimentos, com base nos elementos constantes nos autos, seja possível se chegar a uma conclusão segura acerca da existência de pagamento antecipado.

O art. 173, I, tem sido tomado para as situações em que comprovadamente o contribuinte não tenha antecipado o pagamento das contribuições, na ocorrência de dolo, fraude ou simulação e também para os casos de aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória.

Por fim, o art. 173, II, merece adoção quando se está diante de novo lançamento lavrado em substituição ao que tenha sido anulado por vício formal.

A justificativa da DRJ para contagem da decadência pelo art. 173, I, do CTN foi a ocorrência de fraude, dolo ou simulação, pelo fato da empresa haver deixado de declarar parte significativa da remuneração paga aos seus empregados.

Não devo concordar com essa tese. De fato, a aplicação do § 4.º do art. 150 do CTN, para a contagem do lapso decadencial, é afastada quando se comprova ter ocorrido dolo, fraude ou simulação. Eis o novamente dispositivo:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Está sedimentado na jurisprudência tributária, administrativa e judicial, que havendo dolo, fraude ou simulação a regra aplicável é o art. 173, I, do CTN, segundo o qual a contagem do prazo de decadência inicia-se no primeiro dia do exercício seguinte aquele em que o tributo poderia ter sido lançado.

Nas lides envolvendo falta de declaração de fatos geradores na GFIP, a Auditoria tem corriqueiramente lavrado Representações Fiscais para Fins Penais – RFFP com esteio no art. 337-A do Código Penal, o qual trata do crime de sonegação de contribuições previdenciárias, nos seguintes termos:

Art. 337-A. Suprimir ou reduzir contribuição social previdenciária e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)

I - omitir de folha de pagamento da empresa ou de documento de informações previsto pela legislação previdenciária segurados empregado, empresário, trabalhador avulso ou trabalhador autônomo ou a este equiparado que lhe prestem serviços; (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)

II - deixar de lançar mensalmente nos títulos próprios da contabilidade da empresa as quantias descontadas dos

segurados ou as devidas pelo empregador ou pelo tomador de serviços; (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)

III - omitir, total ou parcialmente, receitas ou lucros auferidos, remunerações pagas ou creditadas e demais fatos geradores de contribuições sociais previdenciárias: (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)

Pena - reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa. (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)

A despeito da falta de declaração dos fatos geradores autorizar a lavratura de RFFP, com esteio no dispositivo acima, atrevo-me a dizer que essa conduta omissiva não autoriza, por si só, a conclusão de que houve fraude por parte do sujeito passivo que deixou de informar na GFIP a totalidade das contribuições devidas.

É que a omissão na GFIP pode se dar em decorrência de divergência de interpretação entre a Fazenda e o contribuinte. A ação fiscal que deu ensejo ao lançamento em tela coloca-nos diante de situação que demonstra que a suposta omissão pode ter ocorrido em razão de divergência de interpretação entre o fisco e o contribuinte acerca dos critérios de preenchimento da GFIP e da DIPJ.

Assim, tenho entendido que, quando se pesquisa sobre a ocorrência de conduta dolosa ou fraudulenta, há de se buscar mais elementos de que a mera falta reiterada da declaração dos fatos geradores em GFIP.

O conceito de fraude consta do art. 72 da Lei n.º 4.502/1964, que dispõe:

Art . 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Da leitura do dispositivo há de se inferir que a falta de declaração de fatos geradores, cuja existência possa ser comprovada pela documentação da empresa e por sua escrituração contábil, como é o caso dos autos, não autoriza a automática conclusão pela existência de fraude.

No caso sob enfoque, verifica-se que o fisco em nenhum momento cuidou de caracterizar a existência de conduta dolosa tendente a desconfigurar o fato gerador

Esse omissão, *de per si*, não pode ser tomada como único fundamento para caracterizar a fraude, diferentemente ocorreria se viesse à tona a comprovação de que a empresa houvera pago pela prestação de serviços e registrado as notas fiscais como compra de materiais, posto que nesse caso restaria evidente a intenção de suprimir fato gerador de contribuição.

Embora não se referindo diretamente à questão da contagem do prazo decadencial, mas à aplicação de multa qualificada em razão da ocorrência de dolo, é possível que se ter um indicativo sobre o pensa do tema o CARF, quando se analisa a Súmula n.º 14:

“ Súmula CARF nº 14: A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a QUALIFICAÇÃO da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo ”

Percebe-se que o Colegiado tende somente a acatar a imposição de efeitos legais decorrentes da ocorrência de fraude, quando o fisco cabalmente comprova a existência do intuito doloso do sujeito passivo.

No caso sob apreciação, sequer o fisco mencionou em seu relatório a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, tendo essas circunstâncias aparecido no PAF somente na motivação da decisão recorrida. Portanto, verifica-se que a DRJ motivou sua decisão com fatos sequer apresentados na peça acusatória, em verdadeira afronta aos princípios do contraditório e da ampla defesa.

Feitas essas considerações, posiciono-me pela aplicação, para a contagem do prazo decadencial, do § 4.º do art. 150 do CTN, posto que se observa que sobre os valores declarados em GFIP houve a antecipação de pagamento. Esse posicionamento leva-me à conclusão de que devem ser excluídas pela caducidade as competências até 03/2008, haja vista que a cientificação do lançamento ocorreu em 25/04/2013.

Divergência DIPJ - GFIP

O mérito da contenda reside na divergência entre o fisco e o contribuinte acerca da base de cálculo das contribuições. Para o fisco, a comparação entre a GFIP e a DIPJ revela que a base de cálculo das contribuições para o período lançado é inferior às remunerações efetivamente pagas pela empresa. A empresa, por seu turno, advoga que a divergência é apenas aparente, tendo decorrido do critério de apropriação das remunerações nas declarações, uma vez que na GFIP é utilizado o regime de caixa, enquanto que na DIPJ observa-se o regime de competência.

Iniciemos a análise meritória reconstituindo os passos seguidos pelo fisco para delimitação da base de cálculo do lançamento.

No relatório fiscal consta que as folhas de pagamento apresentadas demonstraram o pagamento de remunerações no ano-calendário de 2008 no montante de R\$ 16.831.956,90, aí incluído do 13.º salário. Esse valor praticamente coincide com aquele declarado na GFIP.

Afirma-se que na Relação Anual de Informações Sociais - RAIS o montante das remunerações declaradas atingiu o valor de R\$ 16.883.673,00. Portanto, cerca de R\$ 52.000,00 a mais que o valor constante nas GFIP do período correspondente.

Todavia, a DIPJ-2009 revelou uma remuneração total de R\$ 30.300.709,29, conforme dados lançados na "FICHA 64 - Informações Previdenciárias", que envolve os pagamentos de "ordenados, salários, comissões, gratificações e outras remunerações a empregados”.

O fisco, diante da gritante divergência dos valores de remunerações, intimou a empresa a detalhar o valor declarado na DIPJ e para que justificasse a discrepância entre este e as quantias informadas nos outros documentos. Tendo a empresa assim se pronunciado:

"A diferença apontada decorre da distinção entre o critério utilizado para a apropriação dos dispêndios com ordenados e salários na formação do resultado tributável (constante na DIPJ) e o adotado para recolhimento das contribuições previdenciárias (constante das GFIPs) sobre os valores pagos a título de remuneração.

As importâncias registradas na formação do resultado tributável (ficha 64 da DIPJ) são apropriadas de acordo com o regime de competência...

A GFIP, diferentemente, contempla os valores pagos, quer dizer, desembolsados a título de remuneração, por meio do denominado "regime de caixa", a partir do momento em que são devidas as contribuições previdenciárias...

Portanto, a diferença entre os valores descritos na DIPJ e nas GFIPs a título de ordenados e salários do ano de 2008 decorre da distinção de critérios fixados pelas normas que disciplinam o modo de apuração dos tributos descritos em cada uma das declarações."

A autoridade lançadora informa que foi acostado ao relatório fiscal demonstrativo fornecido pela empresa (Documento J, fl. 176), o qual serviria para comprovar as suas afirmações.

Ao apreciar o referido documento o fisco concluiu que não foram objeto de declaração na GFIP os valores lançados nas seguintes contas contábeis:

- a) Conta 342003 - Comissões sobre Vendas de Anúncio Produtos Editados - R\$ 12.896.399,90;
- b) Conta 421122 - 13.º Salário sobre Comissões e Prêmios - R\$ 782.666,49;
- c) Conta 421114 - Retiradas Perdidas Indedutível - R\$ 570.751,65.

O fisco mencionou também que a apropriação dos valores conforme a vigência do produto era feito mediante a Conta 421113 - Transferência Encargos e Comissões, a qual consta da Ficha 64 da DIPJ como dedução do valor total da remuneração (sinal negativo). Por esse motivo, não procede o argumento de que a divergência verificada teria origem em diferentes critérios de apropriação usados na GFIP e na DIPJ.

Na impugnação a empresa sustentou que, a despeito da comissão ser desembolsada tão logo concretizada a venda, a sua apropriação contábil ocorre de forma proporcional ao prazo de execução do contrato de venda firmado, o qual pode se estender por mais de um exercício social. De forma similar, os pagamentos realizados para funcionários que não conseguiram realizar vendas suficientes (valores constantes da Conta "Retiradas Perdidas Indedutíveis") são também apropriados conforme o fornecimento do produto/auferimento da receita.

Continuando, afirmou que a GFIP contempla os valores efetivamente pagos a título de remuneração, a partir do momento em que são devidas as contribuições sociais correspondentes.

Seguiu defendendo que há valores contabilizados na Ficha 64 da DIPJ/2008, cujas contribuições correlatas foram recolhidas, por exemplo, no ano-calendário de 2007, para as comissões recebidas pelo segurado neste ano, nos casos em que essa despesa se refira a contrato como duração superior a um exercício. Assim parte das remunerações foi apropriada contabilmente como despesa de 2007 e parte como despesa de 2008.

Asseverou que a análise da DIPJ, no caso concreto, não é um parâmetro adequado para verificação de recolhimento de contribuições previdenciárias em um determinado ano-calendário, isso porque a declaração de rendimentos da autuada deve observar uma série de prescrições oriundas das legislações do IRPJ e da CSLL, bem como preceitos contábeis, a exemplo do regime de competência, o que ocasiona distorções como aquela apontada pela auditoria fiscal.

Concluiu que a diferença de R\$ 13.468.747,84, correspondente a base de cálculo encontrada pela fiscalização, é irreal, posto que foi desconsiderado outro valor escriturado na DIPJ/2008, na Ficha 5, linha 32, no montante de R\$ 13.228.241,11, o qual espelha exatamente o ajuste contábil destinado a reduzir os efeitos de apropriação de exercícios anteriores (em especial de 2007) e que deveria ter sido excluído da suposta diferença encontrada. Quando muito a divergência do período se resume a R\$ 240.560,73.

A DRJ entendeu que a empresa não conseguiu justificar a divergência e lançou as seguintes considerações:

"Verifica-se que o alegado ajuste contábil adotado pela empresa em 2008, referente a fatos geradores ocorridos em anos anteriores, materializa-se através da conta "transferência encargos e comissões", que contém sinal negativo.

Observa-se que, mesmo considerando o valor registrado a título de ajuste, de R\$ 13.224.077,69, o total da remuneração informada na "ficha 64, linha 4, ordenados e salários" da DIPJ continua sendo de R\$ 30.360.954,77, bem superior ao valor declarado em GFIP para o mesmo período, de R\$ 16.831.961,45.

Ou seja, mesmo considerando os ajustes contábeis a que se refere a defesa, verifica-se que, ainda assim, permanece a significativa diferença inicialmente apurada pela fiscalização entre valores declarados pela empresa em GFIP e DIPJ para as competências de 2008.

Ademais, registre-se não ser verossímil que todos os valores referentes às "comissões sobre vendas de anúncio de produtos editados", que não foram informados em GFIP, em 2008, se referiam, na sua totalidade, a fatos geradores ocorridos em períodos anteriores. Não é crível que não houvesse uma única venda de anúncio de produtos editados que constituísse remuneração paga a empregados em 2008, e que, como tal, tivesse que ter sido declarada em GFIP do período.

O fato de a fiscalização não ter detectado divergência significativa entre as informações prestadas pela empresa em GFIP e em folha de pagamento e RAIS não indica que tenha o agente fiscal se equivocado ao efetuar o presente lançamento, como faz crer a defesa.

Isso porque a empresa não logrou êxito em justificar a significativa divergência detectada entre os valores informados em GFIP e DIPJ.

A alegação da empresa de que os valores registrados na ficha 64, linha 4, ordenados e salário, de R\$ 30.360.954,77, também constam na ficha 05A– Despesas Operacionais – PJ em Geral também não tem o condão de alterar o resultado da análise efetuada, por também não esclarecer a diferença detectada entre valores informados em GFIP e DIPJ. Cite-se que a fiscalização já tinha ciência desse fato,

tanto que consta nos autos, à fl. 11, planilha com o detalhamento da ficha 5 linha 02, o que não foi suficiente para evitar o lançamento.

Assim, não se vislumbra erro no raciocínio adotado pelo agente fiscal ao lavrar a presente autuação, como alega a defesa. O lançamento foi efetuado com base nos documentos elaborados/apresentados pela própria empresa que, de fato, apontam para a omissão de remuneração de segurados nas GFIP de 2008, de modo que a autuação deve ser mantida na sua integralidade."

No recurso, a empresa repete os argumentos defensórios, não tendo apresentado novos documentos, todavia, em petição posterior pede a juntada de trabalho elaborado por empresa de auditoria externa, denominado Reconciliação dos Demonstrativos DIPJ e GFIP, fls. 274 e segs.

Feitas essas considerações, passo a minha análise que não prescinde da exibição de imagem do documento juntado pela empresa, no qual foram apresentados os dados das contas contábeis relativas ao pagamento de remuneração, conforme DIPJ:

MIDIA DIPJ ANO BASE 2008

DETALHAMENTO DA FICHA 5 LINHA 02. Ordenados, Salários, Gratificações e Outras Remunerações à Empregados -

342003	Comissões s/Vendas de Anuncio Produtos	12.896.399,90
421101	Salários e Ordenados	5.212.074,45
421103	13. Salário	1.175.001,81
421104	Hora Extra	16.270,61
421107	Aviso Prévio e Indenizações	432.836,40
421110	Comissões	21.266.736,27
421111	Prêmios	1.066.084,03
421113	Transferência Encargos e Comissões	(13.224.077,69)
421114	Retiradas Perdidas Indedível	570.751,65
421122	13º Salário s/Comissões e Prêmios	782.666,49
421109	Seguro de Vida	14.830,85
422552	OESPREV	91.134,52
		<u>30.300.709,29</u>

Vale reprimir que, das contas acima apresentadas, apenas os valores das de n.º 342003; 421122 e 421114 foram utilizados na formação da base de cálculo do lançamento.

Não vejo plausibilidade na tese de empresa, segundo a qual na totalização acima estariam incluídos valores relativos a pagamentos efetuados principalmente no ano de 2007, cuja declaração em GFIP já teria sido efetivada.

Quando a empresa fala em apropriação de remunerações pagas anteriormente imagino que esteja se referindo à conta 421113 - Transferência de Encargos e Comissões. É que, ao responder à intimação do fisco para indicar a natureza desta rubrica, a empresa esclareceu que "... é utilizada para apropriação contábil de acordo com a vigência dos produtos".

Considerando que o valor da Conta 421113 tem seu saldo com valor negativo, é possível concluir que o valor da remuneração total adotado pelo fisco (R\$ 30.300.709,29) já sofreu a dedução dos ajustes de apropriação contábil. Portanto, o valor da Conta Contábil em destaque já foi levado em conta na formação da base de cálculo lançada.

Por outro lado, como bem se afirmou na decisão recorrida, não parece razoável a afirmação de que todos os pagamentos contabilizados como comissões dizem respeito a valores que foram repassados aos segurados em exercícios anteriores. Será que no ano-calendário de 2008 a empresa não teve qualquer receita decorrente de contratos firmados no próprio exercício?

Apreciando o demonstrativo juntado à impugnação, fl. 213, não consigo visualizar a demonstração de que os valores contábeis ali lançados se referem a pagamentos efetuados em exercícios anteriores. Para que ficasse clara a existência de apropriação de exercícios anteriores a empresa teria que apresentar demonstrativo em que constasse a competência em que foram pagas as comissões e a comprovação da declaração em GFIP dos valores correspondentes. Assim, uma vez somando-se os valores declarados em exercícios anteriores com aqueles correspondentes ao período do débito, chegar-se-ia ao valor total da remuneração declarada, o qual seria confrontado com o valor contabilizado.

Essa demonstração o sujeito passivo não conseguiu efetuar, tanto que, no afã de justificar as divergências apontadas pelo fisco, contratou o trabalho de empresa de auditoria independente, juntado às fls. 274 e segs. Vejamos o que de novo foi trazido aos autos.

A empresa de auditoria credita as divergências à mesma causa apontada pela empresa, qual seja a diferença nos critérios de apropriação das despesas existente entre a DIPJ e a GFIP. São acostados três demonstrativos anexos, tratando de:

a) Anexo I - Comissões Sobre Vendas Apropriação: inclui o suporte para apropriação, no exercício de 2008, dos gastos de folha de pagamento incorridos em exercícios anteriores;

b) Anexo II - Comissões Sobre Vendas Diferimento: inclui o suporte para o diferimento, em exercícios futuros, dos gastos com folha de pagamento incorridos no exercício de 2008; e

c) Anexo III - Reconciliação Saldos Contábeis com Autuação Fiscal: detalha mês a mês os valores das contas contábeis utilizadas no lançamento, com as bases de cálculo do lançamento.

Ao me deparar com as conclusões do relatório da empresa de auditoria, vislumbrei uma grande contradição com o que tinha sido sustentado pela empresa na defesa e no recurso. Vale a pena transcrever excerto desse documento:

"A partir da realização da reconciliação e do confronto entre os valores incluídos na DIPJ e na GFIP, apurou-se que o valor da autuação corresponde à soma de parcelas de salários e ordenados pagos em 2008, mas que foram reconhecidas contabilmente em período posterior, em atenção ao regime de competência já mencionado (conta 510.143)" (grifei)

Ora, até então, o principal argumento da empresa é que o fisco teria tributado remunerações pagas em exercícios anteriores, mas que foram apropriadas na contabilidade de 2008, em razão da utilização do regime de competência. Assim, por essa ótica, os valores em questão já teriam sido declaradas nas GFIP, principalmente do ano-calendário de 2007.

Observando com atenção as conclusões da empresa de auditoria, percebe-se que estas confirmam o acerto da autoridade lançadora, pois se as comissões foram efetivamente pagas no ano de 2008, o fato gerador das contribuições previdenciárias ocorreu neste momento e, desta forma, a declaração em GFIP e o correspondente recolhimento dos tributos deveriam ter sido efetuados neste exercício, independentemente da apropriação contábil ser feita em período posterior.

Todavia, ao apreciar o Anexo III do relatório da auditoria independente, pude constatar, na competência 11/2008, uma discrepância entre o valor da base de cálculo adotada no lançamento e o somatório dos valores das contas contábeis que sofreram tributação. Visualizemos na tabela abaixo:

CONTA CONTÁBIL	VALOR (R\$)	BC - LANÇADA	DIFERENÇA
342003	R\$ 1.129.382,74		
421114	R\$ 37.808,28		
421122	R\$ 70.440,82		
	R\$ 1.237.631,84	R\$ 1.871.631,84	R\$ 634.000,00

De se concluir que a base de cálculo na competência 11/2008 deve corresponder ao montante de R\$ 1.237.631,84.

Multa

O sujeito passivo requer a aplicação da multa por descumprimento da obrigação acessória com base no art. 32-A da Lei n.º 8.212/1991, bem como a limitação da multa pela falta de pagamento das contribuições ao patamar de 24%.

Farei apreciação conjunta dessas duas questões, haja vista que guardam estreita relação.

De fato, com o advento da Medida Provisória MP n. 449/2008, convertida na Lei n. 11.941/2009, houve profunda alteração no cálculo das penalidades decorrentes de descumprimento das obrigações acessórias relacionadas à GFIP, bem como da multa decorrente do lançamento das contribuições.

Na sistemática anterior, a infração de omitir fatos geradores em GFIP era punida com a multa correspondente a cem por cento da contribuição não declarada, ficando a penalidade limitada a um teto calculado em função do número de segurados da empresa.

Quanto havia lançamento da obrigação principal relativo aos fatos geradores não declarados, o sujeito passivo ficava também sujeito à aplicação da multa de mora nos créditos lançados, num percentual do valor principal que variava de acordo com a fase processual do lançamento, ou seja, quanto mais cedo o contribuinte quitava o débito, menor era a multa imposta.

Com a nova legislação, há duas sistemáticas de aplicação da multa. Inexistindo o lançamento das contribuições, aplica-se apenas a multa de ofício prevista no art. 32-A da Lei n. 8.212/1991, que é calculada a partir de um valor fixo para cada grupo de 10 informações incorretas ou omitidas, nos seguintes termos:

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

I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e

(...)

Todavia pelo art. 35-A da mesma Lei, também introduzido pela Lei n. 11.941/2009, ocorrendo o lançamento da obrigação principal, a penalidade decorrente do erro ou omissão na GFIP fica incluída na multa de mora constante no crédito constituído. Deixa, assim, de haver cumulação de multa punitiva e multa moratória, condensando-se ambas em valor único. Vejam o diz o dispositivo:

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.

É que o art. 44, I, da Lei n. 9.430/1996¹ prevê que, havendo declaração inexata ou omissa de tributo, acompanhado da falta de recolhimento do mesmo, deve-se aplicar a multa ali especificada. Como já exposto, nessas situações, a multa agora é uma para ambas as infrações, descumprimento das obrigações principal e acessória.

Diante das considerações acima expostas, não há como se aplicar na situação em tela o art. 32-A da Lei n. 8.212/1991, como requer o sujeito passivo, posto que houve na espécie lançamento das contribuições correlatas. A situação sob enfoque pede a aplicação do art. 35-A da mesma Lei, o qual, conforme demonstrado pelo fisco, não se mostrou mais benéfico ao contribuinte.

A autoridade lançadora em tópico específico do seu relatório de trabalho efetuou o comparativo entre a multa aplicada com base na legislação pretérita e pela regra atual tendo concluído que seria menos gravoso ao contribuinte aplicar a multa de 24% sobre as contribuições não adimplidas e, para a falta de declaração dos fatos geradores na GFIP, a penalidade foi fixada em 100% das contribuições não informadas.

Para a competência 12/2008 não houve imposição da multa isolada por descumprimento de obrigação acessória, tendo sido imposta apenas a multa de 75% sobre as contribuições não recolhidas, conforme dispõe o art. 35-A da Lei n.º 8.212/1991, vigente a partir desta competência.

Descabe, portanto, o inconformismo do sujeito passivo quanto à aplicação da multa.

¹ 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;

Processo nº 19515.720950/2013-13
Acórdão n.º 2401-003.892

S2-C4T1
Fl. 297

Conclusão

Voto por reconhecer a decadência até a competência 03/2008 e, no mérito, por dar provimento parcial ao recurso para que a base de cálculo para a competência 11/2008 seja reduzida ao valor de R\$ 1.237.631,84.

Kleber Ferreira de Araújo.