



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

Processo nº 19515.722100/2011-80
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2402-004.299 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 07 de outubro de 2014
Matéria SALÁRIO INDIRETO: PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS
Recorrente IMERYS DO BRASIL COMÉRCIO DE EXTRAÇÃO DE MINÉRIOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

DECADÊNCIA.

O Supremo Tribunal Federal, através da Súmula Vinculante nº 08, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 24/07/91. Tratando-se de tributo sujeito ao lançamento por homologação, que é o caso das contribuições previdenciárias, devem ser observadas as regras do Código Tributário Nacional - CTN. Assim, comprovado nos autos o pagamento parcial, aplica-se o artigo 150, §4º; caso contrário, aplica-se o disposto no artigo 173, I.

GFIP. OMISSÕES. INCORREÇÕES. INFRAÇÃO. PENALIDADE MENOS SEVERA. RETROATIVIDADE BENIGNA. PRINCÍPIO DA ESPECIALIDADE.

Em cumprimento ao artigo 106, inciso II, alínea “c” do CTN, aplica-se a penalidade menos severa modificada posteriormente ao momento da infração. A norma especial prevalece sobre a geral: o artigo 32-A da Lei nº 8.212/1991 traz regra aplicável especificamente à GFIP, portanto deve prevalecer sobre as regras no artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 que se aplicam a todas as demais declarações a que estão obrigados os contribuintes e responsáveis tributários.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, Por maioria de votos, em dar provimento parcial quanto a decadência de parte do lançamento de obrigação principal, para redução do lançamento de acordo com recolhimentos comprovadamente relacionados aos mesmos fatos e quanto a retroatividade benéfica com fundamento no artigo 32-A da Lei nº 8.212, de 24/07/1991. Quanto à multa, vencida a conselheira Luciana de Souza Espíndola Reis.

Julio Cesar Vieira Gomes – Presidente e Relator.

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Julio Cesar Vieira Gomes, Luciana de Souza Espíndola Reis, Lourenço Ferreira do Prado, Ronaldo de Lima Macedo, Thiago Taborda Simões e Nereu Miguel Ribeiro Domingues.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão de primeira instância que julgou procedente os lançamentos e autuações com ciência em 12/12/2011 para constituição de crédito relativo às contribuições previdenciárias e para a aplicação de multa por descumprimento de obrigações acessórias conexas. Seguem transcrições de trechos da decisão recorrida:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2006*

Ementa:

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. EMPRESA. SEGURADOS EMPREGADOS E CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS. OBRIGAÇÃO DO RECOLHIMENTO.

A empresa é obrigada a arrecadar as contribuições dos segurados empregados e contribuintes individuais a seu serviço, descontando-as das respectivas remunerações, e a recolher o produto arrecadado, assim como as contribuições a seu cargo, incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos referidos segurados, nos prazos definidos em lei.

CONTRIBUIÇÕES DESTINADAS A OUTRAS ENTIDADES E FUNDOS TERCEIROS. OBRIGAÇÃO DO RECOLHIMENTO.

A empresa é obrigada a recolher, nos mesmos prazos definidos em lei para as contribuições previdenciárias, as contribuições destinadas aos Terceiros, incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados a seu serviço.

DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA.

Após a publicação da Súmula Vinculante nº 8 do STF, via de regra o prazo decadencial a ser aplicado no caso das contribuições previdenciárias, é aquele previsto no artigo 173, I, do CTN, sendo aplicado o prazo decadencial do artigo 150, §4º, do CTN somente quando o sujeito passivo apura o valor devido, presta informações ao fisco e antecipa o pagamento de contribuições, mesmo que parcialmente. Tratando-se de AI Auto de Infração lavrado em razão do descumprimento de obrigação acessória, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do art. 173, I, do CTN.

PRESCRIÇÃO. INOCORRÊNCIA.

O prazo de prescrição conta-se a partir da constituição definitiva do crédito, isto é, da data em que não mais se admita à Fazenda Pública discutir a seu respeito em procedimento administrativo.

EXTINÇÃO DO CRÉDITO PELO PAGAMENTO. INOCORRÊNCIA.

Deixando o contribuinte de atender a intimação da fiscalização para justificar recolhimentos anteriores ao início do procedimento fiscal em valores superiores aos declarados em GFIPs entregues antes do início da ação fiscal, ou ainda de retificar as GFIPs para sanar eventual erro de fato, não há que se falar em extinção do crédito lançado pelo pagamento em função dos referidos recolhimentos.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. REMUNERAÇÕES PAGAS A CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS APURADAS NA DIRF. LEGALIDADE.

É lícita a apuração das remunerações pagas a segurados contribuintes individuais com base nas declarações prestadas pela empresa por meio da Declaração de Imposto Retido na Fonte (DIRF), caso a empresa não justifique as divergências com os valores declarados em GFIP.

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. PARCELAS INTEGRANTES. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS.

Integra o salário de contribuição a parcela recebida pelo segurado empregado a título de participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada em desacordo com lei específica.

LEGISLAÇÃO PREVIDENCIÁRIA. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. GFIP.

Apresentar a empresa Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP) com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias constitui infração à legislação previdenciária.

MULTA MAIS BENÉFICA. RETROAÇÃO.

De acordo com o expresso no art. 106, II, alínea “c”, do CTN, em Auto de Infração lavrado contra o contribuinte por descumprimento de obrigação tributária previdenciária, devem ser confrontadas as penalidades apuradas conforme a legislação de regência do fato gerador com a multa determinada pela norma superveniente, aplicando-se a que lhe for menos severa.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA E/OU PERÍCIA. INDEFERIMENTO.

Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de diligência e/ou perícia.

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS.

A Representação Fiscal para Fins Penais deve ser formalizada sempre que o servidor constatar a ocorrência, em tese, de crime praticado contra a Seguridade Social.

PRODUÇÃO DE PROVAS. INDEFERIMENTO.

A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, salvo se fundamentado nas hipóteses expressamente previstas.

SUJEITO PASSIVO. INTIMAÇÃO.

A intimação deve ser realizada no domicílio tributário do sujeito passivo, assim considerado o endereço postal por ele fornecido, para fins cadastrais, à administração tributária; e o endereço eletrônico a ele atribuído pela administração tributária, desde que autorizado pelo sujeito passivo.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

...

Dos Autos de Infração de Obrigação Principal DEBCAD nº 37.312.2195, 37.312.2209 e 37.312.2217

O objeto do presente lançamento fiscal consiste na apuração das contribuições previdenciárias, devidas e não recolhidas à Previdência Social e a Outras Entidades e Fundos, decorrentes de fatos geradores não declarados em GFIP (Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social).

Dos fatos geradores e das bases de cálculo a) Folha de Pagamento Analisamos as folhas de pagamento entregues pelo sujeito passivo, em arquivo digital, no leiaute da Portaria MPS/SRP nº 58 de 28/01/2005 (MANAD Manual Normativo de Arquivos Digitais) aprovada pela Instrução Normativa MPS/SRP nº 12 de 20/06/2006, sob o código de identificação geral de arquivos nº 5beca0f59a604bfc47ca70e7c571ad61, e verificamos que nem toda base de cálculo de incidência de contribuição previdenciária foi declarada em GFIP conforme preceitua o inciso IV do art. 32 da Lei nº 8.212/91.

...

b) Contribuinte Individual

O sujeito passivo contrata prestadores de serviços pessoas físicas sem vínculo empregatício (contribuintes individuais), na qualidade de transportador de passageiros e taxistas (classificado na categoria 15) e de autônomos em geral (classificados na categoria 13).

...

c) Participação nos Resultados

A empresa pagou participação nos resultados a seus empregados em desacordo com que determina a legislação própria, fato este que mudou a natureza dessa verba, passando a ter caráter de salário de contribuição para fins de contribuição previdenciária.

...

Dessa análise inferimos que o pagamento da participação nos resultados em março/2006 foi efetuado por mera liberalidade da empresa, pois as regras do programa de metas só foram estipuladas em 15/10/2005, portanto, em mais de 80% do período analisado (janeiro a outubro/2005) os empregados não sabiam que existiam critérios de avaliação a serem cumpridos.

O contribuinte também não comprovou o arquivamento do ACT no sindicato da categoria, nem apresentou planilha de cálculo dos valores pagos, discriminados por segurado, demonstrando o cumprimento da meta e a apuração do valor pago, apesar de intimada através do TIF emitido em 18/08/2011 (ciência em 22/08/2011, via postal, AR nº SZ44.181.3036 BR).

b) A CCT (anexo VII), assinada em 18/11/2005 se aplica as seguintes filiais: 61.327.904/000110 (São Paulo/SP), 61.327.904/000706 (Mogi das Cruzes/SP), 61.327.904/000897 (Mauá/SP), 61.327.904/002598 (Limeira/SP), 61.327.904/002830 (Suzano/SP) e menciona:

Cláusula 4ª → já parte do pressuposto que o empregado já atingiu sua meta no ano-calendário de 2005, portanto, receberá a título de participação nos resultados a quantia de R\$560,00 em duas parcelas sendo a primeira em março/2006 e a segunda em setembro/2006.

Neste caso também verificamos que, o pagamento foi feito por mera liberalidade da empresa, pois nem há a previsão de metas a serem cumpridas e mesmo que houvesse, quando da sua assinatura, já havia decorrido mais de 90% do período que deveria ter sido analisado (janeiro a dezembro/2005).

Corroborar nesse sentido o fato do contribuinte não ter apresentado qualquer planilha de cálculo, apesar de intimado através do TIF emitido em 18/08/2011.

c) Em relação as filiais 61.327.904/000544 (Arcos/MG), 61.327.904/000978 (Doresópolis/MG) e 61.327.904/001788 (Pirai/RJ), nenhum documento foi apresentado, apesar de ter havido pagamento a este título.

Esses pagamentos foram verificados nas folhas de pagamento sob a rubrica "0040 – Participação Lucros ou Resultados", mas que conforme explanação acima são, de fato, pagamentos à título de gratificação/bônus. Esta rubrica foi contabilizada na conta "42110205 – Participação nos Lucros".

O Anexo VIII "Participação nos Resultados" discrimina os valores por filial e segurado, e no Anexo III seguem cópias

exemplificativas das folhas de pagamento de PR do mês de março, abril e agosto/2006.

d) Glosa de compensação

O contribuinte declarou em GFIP nos meses de julho a outubro, valores à título de compensação, conforme quadro demonstrativo, por filial, com os meses em que ocorreram as compensações e respectivos valores.

No anexo IX “Tela: dados e valores informados na GFIP”, constam informações que identificam a GFIP enviada pelo contribuinte e traz o campo “valor compensado”.

Sendo assim, intimamos a empresa através dos Termos de Intimação Fiscal emitidos em 02/09/2011 (ciência em 05/09/2011 conforme AR nº SZ 40.906.5923 BR) e 03/10/2011 (ciência em 05/10/2011 conforme AR nº SZ 64.022.6967 BR) para que apresentasse os documentos que deram direito a essas compensações. Transcorrido o prazo, nenhum documento pertinente foi apresentado.

Diante dos fatos, como esses valores foram descontados, indevidamente, do total da contribuição devida à Previdência Social, os mesmos foram glosados.

e) Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte (DIRF)

A empresa informou na DIRF, do ano-calendário de 2006 (número do recibo 41.98.15.82.2310, entregue em 14/02/2007 às 20:05hs), um total de R\$13.997.427,62 (treze milhões e novecentos e noventa e sete mil e quatrocentos e vinte e sete reais e sessenta e dois centavos) de pagamentos efetuados a pessoas físicas sob os códigos “0561 rendimentos do trabalho assalariado” e “0588 rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício” e, por outro lado, declarou em GFIP um total de R\$9.659.744,22, (nove milhões e seiscentos e cinquenta e nove mil e setecentos e quarenta e quatro reais e vinte e dois centavos) conseqüentemente restou uma diferença entre DIRF e GFIP de R\$4.337.683,40 (quatro milhões e trezentos e trinta e sete mil e seiscentos e oitenta e três reais e quarenta centavos).

Sendo assim, intimamos o contribuinte através do TIF lavrado em 31/08/2010 (ciência em 02/09/2010 conforme AR nº SK 30.508.9780 BR) para que, justificasse essa diferença, indicando os lançamentos contábeis e a que título fora paga.

Em 13/09/2010, ou seja, um dia antes da data aprazada para apresentação dos documentos, o contribuinte solicitou prorrogação do prazo, a qual foi deferida, sendo a nova data marcada para o dia 15/10/2010.

Diante do silêncio do sujeito passivo, o reintimamos através do TIF lavrado em 19/10/2010 (ciência em 22/10/10, conforme AR nº SK 89.275.2907 BR), sendo apresentada a seguinte resposta: estamos buscando informações em nosso sistema “Microsiga”,

assim como também solicitamos os documentos relativos da época lançada, em nosso arquivo inativo – Imatec (sic).

No dia 18/08/2011 emitimos nova reintimação (ciência pessoal na mesma data), mas o contribuinte optou por permanecer silente.

Por fim em 02/09/2011, lavramos o Termo de Constatação Fiscal (ciência em 05/09/2011 através do AR nº SZ 40.906.5923 BR) com a narração dos fatos de modo que, posteriormente, o contribuinte nada opôs ao relatado.

Desta forma, constituímos essa diferença, após os ajustes das considerações a seguir. Essa diferença é composta de R\$4.319.644,60 (quatro milhões e trezentos e dezenove mil e seiscentos e quarenta e quatro reais e sessenta centavos) (cód. 0561trabalhador assalariado) + R\$18.038,80 (dezoito mil e trinta e oito reais e oitenta centavos)

(cód. 0588 – trabalho sem vínculo empregatício). Excluimos desses valores as verbas já constituídas no levantamento de folha de pagamento, de contribuinte individual e de participação nos resultados, para que não houvesse a bitributação, restando assim, em relação ao código 0561, o valor de R\$1.299.880,40 a ser constituído.

O anexo X traz a diferença da base de cálculo de DIRF discriminada por segurado, enquanto que no anexo XI consta a planilha do cálculo da contribuição do segurado devida, levando-se em conta todas as bases de cálculo apuradas.

Para chegar ao valor da nova contribuição do segurado empregado, utilizamos a base de cálculo já considerada pela empresa, ou seja, as bases do levantamento de folha de pagamento e os valores já declarados em GFIP's (antes do início deste procedimento fiscal), que não fazem parte do nosso levantamento. Essas GFIP's estão identificadas no anexo XII.

...

Das penalidades aplicadas

Nos Autos de Infração deste processo, foram aplicadas as multas mais benéficas ao contribuinte, conforme dispõe o art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN.

O anexo XIII demonstra o cálculo da multa prevista no inciso I, art. 32A da Lei nº 8212/91, alterada pela MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, e o Anexo XIV discrimina quais foram as informações omitidas ou declaradas incorretamente nas GFIPs.

As multas aplicadas para as contribuições destinadas a Outras Entidades e Fundo terão alíquota de 24% em todas as competências, nos termos do art. 35, inciso II, alínea “a” da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 9.876/99.

...

Auto de Infração de Obrigação Acessória – DEBCAD nº 37.312.2152 (CFL 68)

Relatório fiscal da infração

Da análise dos documentos apresentados, verificamos que o contribuinte deixou de declarar em GFIP as contribuições de alguns segurados empregados, aprendizes e contribuintes individuais, conforme demonstrado detalhadamente no anexo XV, totalizando o valor de R\$1.085.904,90 (um milhão e oitenta e cinco mil e novecentos e quatro reais e noventa centavos) de contribuições devidas e não declaradas em GFIP, infringindo o art. 32, inciso IV, §3º e §5º da Lei nº 8.212/91, acrescentado pela Lei nº 9528/97.

Contra a decisão, o recorrente interpôs recurso voluntário, onde reitera as alegações trazidas na impugnação:

III.A A extinção dos créditos tributários pela decadência.

As contribuições previdenciárias possuem natureza tributária, e estão sujeitas ao lançamento por homologação, nos termos do §4º do art. 150 do Código Tributário Nacional – CTN.

...

III.B. A extinção dos créditos tributários indevidamente lançados, em razão do pagamento comprovado

O Relatório Fiscal aduz que o fato de ter havido competências em que o valor recolhido antes do início do procedimento fiscal estava maior que o declarado em GFIP fez com que se intimasse o contribuinte para justificar estas diferenças ou, se fosse o caso, retificasse essas GFIPs, porém a empresa não se manifestou, o que fez com que essas sobras de recolhimento não fossem aproveitadas na apuração dos valores lançados, por impossibilidade de identificação dos fatos geradores e dos tipos de contribuições que teriam sido pagas.

Em termos práticos, ocorreu o seguinte: a fiscalização apontou os fatos geradores por meio da análise das folhas de pagamento, da GFIP e da DIRF da Impugnante, e constituiu um débito integral da contribuição previdenciária da Impugnante. Ocorre que tal débito já havia sido pago em GPS, como inclusive foi reconhecido pela autoridade fiscal, na medida em que expressamente as desconsiderou.

Assim, verifica-se que as GPS em epígrafe não se referem a sobras de recolhimento, mas sim a recolhimentos de contribuições previdenciárias e destinadas a Outras Entidades e Fundos, corretamente efetuados por meio das GPS (doc. 04) identificadas com os correspondentes códigos de pagamento, e que se destinaram aos pagamentos dos valores relativos a contribuição previdenciária, GILRAT e terceiros constantes da folha de pagamento, tendo sido indevidamente lançado nas rubricas apontadas nos Autos de Infração impugnados.

Tais recolhimentos, ora apresentados, totalizam o montante originário de R\$3.203.152,59, sendo que os valores dos Autos de Infração totalizam o valor originário de R\$2.187.328,52 (doc. 05).

...

III.C. Impossibilidade de utilização da DIRF para apuração de débitos relativos a contribuições previdenciárias e de terceiros

A base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Física – IRPF, o qual é declarado na DIRF, não se confunde com a base de cálculo das contribuições previdenciárias e de terceiros, e, portanto, a diferença a maior declarada em DIRF não pode ser utilizada como base de cálculo de tais contribuições.

...

III.D. Participação nos Lucros e Resultados – Desvinculação da PLR da remuneração e sua natureza indenizatória – débito indevido.

Os pagamentos efetuados a título de PLR não podem ser considerados como salário de contribuição, pois não se enquadram em seu conceito, e, ainda, a própria Constituição Federal, em seu art. 7º, XI, desvincula da remuneração a participação nos lucros ou resultados, reconhecendo, assim, seu caráter estritamente indenizatório.

...

Exemplificativamente, no Acordo Coletivo de Trabalho e Convenção Coletiva de Trabalho apresentados (referente à filial de CNPJ 61.327.904/000706), houve o estabelecimento de metas ou até mesmo o cumprimento antecipado de referidas metas (no tocante a CCT), que eram de conhecimento de todos os seus empregados, periodicidade correta no pagamento e negociação com o sindicato.

No tocante ao fato de o pagamento ter ocorrido em março/2006 (com relação ao ACT) e em março/2006 e setembro/2006 (no tocante a CCT), tempo este que o fiscal considerou inadequado, a Impugnante ressalta que a Lei nº 10.101/00 não estabelece o período anterior ao qual deve haver a assinatura do instrumento coletivo.

Com efeito, o que a lei estabelece é que o pagamento da PLR deve ser efetuado em periodicidade não inferior a um semestre civil e no máximo duas vezes ao ano, requisito cumprido pela Impugnante, considerando que o pagamento ocorreu uma única vez nesse ano em relação ao ACT e duas vezes quanto às filiais sujeitos à CCT.

Ademais, embora a assinatura do instrumento tenha ocorrido em 15/10/2005 (ACT) e em 18/11/2005 (CCT), os empregados já tinham conhecimento das regras da PLR anteriormente, sendo a assinatura uma mera formalidade para se fazer valer o que já havia sido negociado e informado aos empregados.

Quanto ao não arquivamento dos instrumentos no sindicato da categoria, a previsão contida na Lei nº 10.101/00 sobre este assunto se dá pela simples necessidade de conferir segurança aos trabalhadores no cumprimento do PLR pelas empresas e no seu efetivo pagamento, o que foi efetuado pela Impugnante.

Ressalte-se que a segurança no conhecimento das regras da PLR sempre foi efetuada de maneira clara pela empresa, com a divulgação das regras e metas da PLR na empresa e a certeza de pagamento também se caracterizou e, ainda, uma simples formalidade (arquivo formal) não pode vir a descaracterizar a real natureza da PLR, que é indenizatória. Nesse sentido, já se pronunciou o Supremo Tribunal de Justiça.

Em relação à afirmação da fiscalização de que a Impugnante não teria apresentado planilha demonstrativa de apuração dos valores da PLR, destacamos que esse fato também não pode ensejar a caracterização da verba como de natureza salarial.

No caso em epígrafe, verifica-se que os empregados cumpriram as metas determinadas no ACT e CCT, motivo pelo qual foram destinados a eles a PLR acordada nos referidos instrumentos, conforme pode ser apurado pela fiscalização quando da análise das folhas de pagamento, sendo totalmente descabido esse argumento para tentar descaracterizar a natureza indenizatória da PLR.

A Impugnante possui ACT exclusivamente destinado a regulamentação de seu plano de PLR, no tocante à filial de CNPJ 61.327.904/001788.

Referido documento estabelece o programa de metas em sua cláusula sexta, que determina, em síntese, que fica subordinado à Participação nos Resultados os seguintes indicadores:

- Meta financeira global
- Coeficiente CAL/PCC
- Absenteísmo
- Reclamação de cliente
- Housekeeping
- Manutenção
- Metas SSMA

Nas cláusulas seguintes, referido ACT explica cada um dos índices acima determinados, resultando em regras claras e objetivas para aferição de PLR, atendendo aos termos da legislação vigente.

Verifica-se, portanto, que ao contrário do alegado pela fiscalização, a Impugnante possui ACT válido e legal, que prevê

a PLR para seus empregados da filial de CNPJ 61.327.904/001788.

Assim, conclui-se que os lançamentos efetuados pela fiscalização são indevidos, por se tratar de pagamentos de PLR, verbas de caráter nitidamente indenizatório, e considerando ainda que a Impugnante cumpriu a legislação aplicável.

...

III.E.1. Da caracterização como multa isolada. Definição do regime jurídico aplicável

Ao contrário do que parece constar nos Autos de Infração (AIOA), as multas são claramente multas isoladas que estão sendo cobradas em razão do suposto descumprimento de deveres instrumentais.

Basta uma simples análise dos Autos de Infração para perceber que as multas aplicadas não possuem qualquer relação com a obrigação tributária principal, possuindo caráter nítido de penalização por descumprimento de deveres legais não relacionados com a exigência do tributo.

III.E.2. Da prescrição da pretensão punitiva do AIOA Debcad nº 37.312.2152

Como multa isolada que são, as sanções administrativo-tributárias possuem natureza penal e punitiva, conforme entendimento do STF no REx nº 82.754, não havendo distinção entre tais penalidades.

Este também é o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, que determina inclusive, aplicação subsidiária do Código Penal.

E as medidas de cobrança ora combatidas configuram verdadeiro poder de polícia pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, cuja cobrança submete-se ao prazo prescricional de 5 (cinco) aos previsto no artigo 1º da Lei nº 9.873/99.

Conforme artigo supra, a prescrição da pretensão punitiva é contada da data dos fatos ou da suposta prática do ato, que, conforme planilha constante do Relatório Fiscal, ocorreram nos meses de janeiro a outubro de 2006, portanto, prescritas totalmente entre janeiro a outubro de 2011, dois meses antes da constituição do crédito pela ciência do AI.

III.E.3. Da decadência dos débitos do AIOA Debcad nº 37.312.2152

Na remota hipótese de não se admitir a natureza penal das multas isoladas aplicadas, é importante destacar que, mesmo se admitindo a natureza tributária, a cobrança também não merece prosperar, uma vez que, neste caso, operou-se a decadência nos termos do art. 150, §4º do CTN.

Por fim, tampouco há de se falar na conversão da obrigação acessória em principal, pela aplicação do art. 113, §3º do CTN, uma vez que tal conversão se dá apenas para fins de cobrança do crédito e após o lançamento.

Diante do exposto, está totalmente extinto o crédito cobrado no AIOA Debcad nº 37.312.2152, seja pela prescrição da pretensão punitiva, seja pela decadência, nos termos do art. 150, §4º do CTN.

III.E.4. Da nulidade do Auto de Infração Debcad nº 37.312.2152 por erro na capitulação legal

Ainda que se entenda pela subsistência do AI nº 37.312.2152, o referido lançamento não merece ser mantido, uma vez que desconsidera a revogação do parágrafo 5º do artigo 32 da Lei nº 8.212/91, fundamento legal para a aplicação da multa, pela MP nº 449/2008.

II.E.5. Do erro no cálculo das multas

Ao contrário do que expõe o item 11 do Relatório Fiscal, e no Anexo I, a regra de aplicação da retroatividade benigna prevista no art. 106, inciso II, alínea “” do CTN não foi aplicada corretamente para os Autos de Infração ora questionados.

Já em relação ao AIOA Debcad nº 37.312.2152, referida regra sequer foi aplicada. Explica-se.

No Anexo I, a fiscalização realizou um comparativo das multas aplicadas no regime anterior e no atual, para estabelecer qual a mais benéfica ao contribuinte.

Contudo, referido cálculo se equivocou ao somar e confundir multa de mora e multa isolada, com multa de mora e de ofício.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Julio Cesar Vieira Gomes, Relator

Procedimentos formais

Quanto ao procedimento da fiscalização e formalização do lançamento também não se observou qualquer vício. Foram cumpridos todos os requisitos dos artigos 10 e 11 do Decreto nº 70.235, de 06/03/72, *verbis*:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Art. 11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do notificado;

II - o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;

III - a disposição legal infringida, se for o caso;

IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

O recorrente foi devidamente intimado de todos os atos processuais que trazem fatos novos, assegurando-lhe a oportunidade de exercício da ampla defesa e do contraditório, nos termos do artigo 23 do mesmo Decreto.

Art. 23. Far-se-á a intimação:

I - pessoal, pelo autor do procedimento ou por agente do órgão preparador, na repartição ou fora dela, provada com a assinatura do sujeito passivo, seu mandatário ou preposto, ou, no caso de recusa, com declaração escrita de quem o intimar; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 10.12.1997)

II - por via postal, telegráfica ou por qualquer outro meio ou via, com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 10.12.1997)

III - por edital, quando resultarem improficuos os meios referidos nos incisos I e II. (Vide Medida Provisória nº 232, de 2004)

Portanto, em razão do exposto e nos termos das regras disciplinadoras do processo administrativo fiscal, não se identificam vícios capazes de tornar nulo quaisquer dos atos praticados e tão pouco se faz necessária a realização de diligência ou perícia, já que os autos estão devidamente instruídos para exame e julgamento:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Decadência

Nas sessões plenárias dos dias 11 e 12/06/2008, respectivamente, o Supremo Tribunal Federal - STF, por unanimidade, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 24/07/91 e editou a Súmula Vinculante nº 08. Seguem transcrições:

Parte final do voto proferido pelo Exmo Senhor Ministro Gilmar Mendes, Relator:

Resultam inconstitucionais, portanto, os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91 e o parágrafo único do art.5º do Decreto-lei nº 1.569/77, que versando sobre normas gerais de Direito Tributário, invadiram conteúdo material sob a reserva constitucional de lei complementar.

Sendo inconstitucionais os dispositivos, mantém-se hígida a legislação anterior, com seus prazos quinquenais de prescrição e decadência e regras de fluência, que não acolhem a hipótese de suspensão da prescrição durante o arquivamento administrativo das execuções de pequeno valor, o que equivale a assentar que, como os demais tributos, as contribuições de Seguridade Social sujeitam-se, entre outros, aos artigos 150, § 4º, 173 e 174 do CTN.

Diante do exposto, conheço dos Recursos Extraordinários e lhes nego provimento, para confirmar a proclamada inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91, por violação do art. 146, III, b, da Constituição, e do parágrafo único do art. 5º do Decreto-lei nº 1.569/77, frente ao § 1º do art. 18 da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda Constitucional 01/69.

É como voto.

Súmula Vinculante nº 08:

“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”.

Os efeitos da Súmula Vinculante são previstos no artigo 103-A da Constituição Federal, regulamentado pela Lei nº 11.417, de 19/12/2006, *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. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004).

Lei nº 11.417, de 19/12/2006:

Regulamenta o art. 103-A da Constituição Federal e altera a Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, disciplinando a edição, a revisão e o cancelamento de enunciado de súmula vinculante pelo Supremo Tribunal Federal, e dá outras providências.

...

Art. 2º O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, editar enunciado de 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 prevista nesta Lei.

§ 1º O enunciado da súmula terá por objeto a validade, a interpretação e a eficácia de normas determinadas, acerca das quais haja, entre órgãos judiciais ou entre esses e a administração pública, controvérsia atual que acarrete grave insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos sobre idêntica questão.

Afastado por inconstitucionalidade o artigo 45 da Lei nº 8.212/91, resta verificar qual regra de decadência prevista no Código Tributário Nacional - CTN se aplicar ao caso concreto.

O Superior Tribunal de Justiça firmou entendimento no sentido da imprescindibilidade de pagamento parcial do tributo para que seja aplicada a regra decadencial do artigo 150, §4º do CTN; caso contrário, aplica-se o artigo 173, I do CTN que transfere o termo *a quo* de contagem para o exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído. Também atribuiu status de repetitivos a todos os processos que se encontram tramitando sobre a matéria. E, por força do artigo 62-A do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22/06/2009, a decisão deve ser reproduzida nas turmas deste Conselho.

Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos

artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Este CARF sumulou o entendimento acerca do que se entende por pagamento parcial. De acordo com a Súmula nº 99, considera-se que houve pagamento parcial quando os recolhimentos efetuados não se refiram à parcela remuneratória objeto do lançamento:

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.

Assim, considerando o presente caso, deve ser aplicada a regra no artigo 150, §4º do CTN para os lançamentos de obrigação principal. No caso das autuações por descumprimento de obrigação acessória, por não se tratar de lançamento por homologação deve ser aplicado o artigo 173, I do CTN. Assim, reconheço a decadência para as obrigações principais no período de 01/2006 a 11/2006. Restauram assim nos lançamentos apenas as competências 12/2006 e 13/2006, já que a ciência ocorreu em 12/12/2011. Quanto aos autos de infração de obrigação acessória não se reconhece a decadência parcial.

No mérito

Não pagamento dos créditos tributários lançados

Trata-se não de lançamento ou autuação, mas da falta de aproveitamento pela fiscalização de valores a maior em comparação com os fatos declarados em GFIP. A fiscalização reiterou suas intimações para que o recorrente explicasse a origem dos recolhimentos a fim de identificar como seriam aproveitados. Com a inércia do recorrente, não houve a possibilidade de aproveitá-los para a redução dos valores lançados.

Também não procede uma diligência transferindo à fiscalização o ônus de identificar a origem dos recolhimentos a maior quando ninguém melhor do que o próprio contribuinte que as realizou explicá-la.

Utilização da DIRF para apuração dos créditos previdenciários e de Terceiros

Trata-se da discussão sobre a relação entre as bases de cálculo das contribuições previdenciárias e do Imposto de Renda da Pessoa Física – IRPF. É que a fiscalização utilizou a diferença entre os valores declarados na DIRF e os valores declarados na GFIP para constituir os créditos.

Antes do lançamento, a fiscalização reiterou por várias vezes a intimação para que o recorrente explicasse a origem das divergências; no entanto, não foram atendidas. É certo que não há uma correspondência exata entre os valores declarados nos dois documentos, mas há sim uma coincidência bastante próxima, já que as parcelas declaradas em DIRF e que

não compõem base de cálculo das contribuições previdenciárias não são em número tão expressivo.

A constatação de divergência na proporção de quase 1/3 da DIRF justifica a busca de alguma explicação para esse fato. Diante da inércia do recorrente, seria razoável se concluir que esses valores teriam sido omitidos da GFIP. Também não procede uma diligência transferindo à fiscalização o ônus de identificar a origem dessas divergências, já que foi o próprio contribuinte que as declarou.

Também corretamente, a fiscalização exclui desses valores as verbas já constituídas no levantamento de folha de pagamento, de contribuinte individual e de participação nos resultados para que não houvesse a bitributação.

Participação nos lucros e resultados

Como os pagamentos ocorreram em período alcançado pela decadência, deixo de apreciar o mérito.

Auto de Infração de Obrigação Acessória Decad n° 37.312.215-2

Trata-se de autuação pelo descumprimento da obrigação de declarar em GFIP todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias.

Conforme já examinado, o período a que se refere a autuação não foi alcançado pela decadência uma vez não se tratar de lançamento por homologação e os fatos terem ocorrido de 01/2006 a 12/2006.

Quanto ao mérito, o recorrente não trouxe aos autos nenhuma contraprova que desconstituisse os documentos juntados pela fiscalização demonstrativos dos pagamentos de remunerações omitidas da GFIP.

Quanto à multa aplicada, procede razão ao recorrente.

É direito da recorrente a retroatividade benéfica prevista no artigo 106 do Código Tributário Nacional e em face da regra trazida pelo artigo 26 da Lei n° 11.941, de 27/05/2009 que introduziu na Lei n° 8.212, de 24/07/1991 o artigo 32-A. Passo, então, ao seu exame, sobretudo para explicar porque não deve ser aplicada ao caso a regra no artigo 44 da Lei n° 9.430/1996. Seguem transcrições:

Art.26. A Lei nº 8.212, de 1991, passa a vigorar com as seguintes alterações:

...

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:

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

II – de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da

declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo.

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

§ 2º Observado o disposto no § 3º deste artigo, as multas serão reduzidas:

I – à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou II – a 75% (setenta e cinco por cento), se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação.

§ 3º A multa mínima a ser aplicada será de:

I – R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e

II – R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos.”

Código Tributário Nacional:

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.”

Podemos identificar nas regras do artigo 32-A os seguintes elementos:

- a) é regra aplicável a uma única espécie de declaração, dentre tantas outras existentes (DCTF, DCOMP, DIRF etc): a Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP;
- b) é possibilitado ao sujeito passivo entregar a declaração após o prazo legal, corrigi-la ou suprir omissões antes de algum procedimento de ofício que resultaria em autuação;

- c) regras distintas para a aplicação da multa nos casos de falta de entrega/entrega após o prazo legal e nos casos de informações incorretas/omitidas; sendo no primeiro caso, limitada a vinte por cento da contribuição;
- d) desvinculação da obrigação de prestar declaração em relação ao recolhimento da contribuição previdenciária;
- e) reduções da multa considerando ter sido a correção da falta ou supressão da omissão antes ou após o prazo fixado em intimação; e
- f) fixação de valores mínimos de multa.

Inicialmente, esclarece-se que a mesma lei revogou as regras anteriores que tratavam da aplicação da multa considerando cem por cento do valor devido limitado de acordo com o número de segurados da empresa:

Art. 79. Ficam revogados:

I – os §§ 1º e 3º a 8º do art. 32, o art. 34, os §§ 1º a 4º do art. 35, os §§ 1º e 2º do art. 37, os arts. 38 e 41, o § 8º do art. 47, o § 2º do art. 49, o parágrafo único do art. 52, o inciso II do caput do art. 80, o art. 81, os §§ 1º, 2º, 3º, 5º, 6º e 7º do art. 89 e o parágrafo único do art. 93 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991;

Para início de trabalho, como de costume, deve-se examinar a natureza da multa aplicada com relação à GFIP, sejam nos casos de “*falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo*” ou “*informações incorretas ou omitidas*”.

No inciso II do artigo 32-A em comento o legislador manteve a desvinculação que já havia entre as obrigações do sujeito passivo: acessória, quanto à declaração em GFIP e principal, quanto ao pagamento da contribuição previdenciária devida:

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

Portanto, temos que o sujeito passivo, ainda que tenha efetuado o pagamento de cem por cento das contribuições previdenciárias, estará sujeito à multa de que trata o dispositivo. Comparando-se com o artigo 44 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, que trata das multas quando do lançamento de ofício dos tributos federais, vejo que as regras estão em outro sentido. As multas nele previstas incidem em razão da falta de pagamento ou, quando sujeito a declaração, pela falta ou inexatidão da declaração, aplicando-se apenas ao valor que não foi declarado e nem pago. Ao declarado e não pago é aplicada apenas multa de mora. Melhor explicando essa diferença, apresentamos o seguinte exemplo: o sujeito passivo, obrigado ao pagamento de R\$ 100.000,00 apenas declara R\$ 80.000,00, embora tenha efetuado o pagamento/recolhimento integral dos R\$ 100.000,00 devidos, qual seria a multa aplicável? Somente a prevista no artigo 32-A. E se houvesse pagamento/recolhimento parcial de R\$ 80.000,00? Incidiria a multa de 75% (considerando a inexistência de agravamento) sobre a diferença de R\$ 20.000,00 e, independentemente disso, a multa do artigo 32-A em relação ao valor não declarado. Isto porque a multa de ofício existe como decorrência da constituição do crédito pelo fisco, isto é, de ofício através do lançamento. Caso todo o valor de R\$ 100.000,00

houvesse sido declarado, ainda que não pagos, a declaração constituiria o crédito tributário por confissão; portanto, sem necessidade de autuação.

A diferença reside aí. Quanto à GFIP não há vinculação com o pagamento. Ainda que não existam diferenças de contribuições previdenciárias a serem pagas, estará o contribuinte sujeito à multa do artigo 32-A da Lei nº 8.212, de 24/07/1991:

LEI Nº 9.430, DE 27 DE DEZEMBRO DE 1996.

Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências.

...

Seção V

Normas sobre o Lançamento de Tributos e Contribuições

...

Multas de Lançamento de Ofício

Art.44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I- de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II- cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

A DCTF tem finalidade exclusivamente fiscal, diferentemente do caso da multa prevista no artigo 32-A, em que independentemente do pagamento/recolhimento da contribuição previdenciária, o que se pretende é que, o quanto antes (daí a gradação em razão do decurso do tempo), o sujeito passivo preste as informações à Previdência Social, sobretudo os salários de contribuição percebidos pelos segurados. São essas informações que viabilizam a concessão dos benefícios previdenciários. Quando o sujeito passivo é intimado para entregar a GFIP, suprir omissões ou efetuar correções, o fisco já tem conhecimento da infração e, portanto, já poderia autuá-lo, mas isso não resolveria um problema extra-fiscal: as bases de dados da Previdência Social não seriam alimentadas com as informações corretas e necessárias para a concessão dos benefícios previdenciários.

Por essas razões é que não vejo como se aplicarem as regras do artigo 44 aos processos instaurados em razão de infrações cometidas sobre a GFIP. E no que tange à “*falta de declaração e nos de declaração inexata*”, parte também do dispositivo, além das razões já expostas, deve-se observar o Princípio da Especificidade - a norma especial prevalece sobre a geral: o artigo 32-A da Lei nº 8.212/1991 traz regra aplicável especificamente à GFIP, portanto deve prevalecer sobre as regras no artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 que se aplicam a todas as

demais declarações a que estão obrigados os contribuintes e responsáveis tributários. Pela mesma razão, também não se aplica o artigo 43 da mesma lei:

Auto de Infração sem Tributo

Art.43.Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Em síntese, para aplicação de multas pelas infrações relacionadas à GFIP devem ser observadas apenas as regras do artigo 32-A da Lei nº 8.212/1991 que regulam exaustivamente a matéria. É irrelevante para tanto se houve ou não pagamento/recolhimento e, nos casos que tenha sido lavrada NFLD (período em que não era a GFIP suficiente para a constituição do crédito nela declarado), qual tenha sido o valor nela lançado.

E, aproveitando para tratar também dessas NFLD lavradas anteriormente à Lei nº 11.941, de 27/05/2009, não vejo como lhes aplicar o artigo 35-A, que fez com que se estendesse às contribuições previdenciárias, a partir de então, o artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, pois haveria retroatividade maléfica, o que é vedado; nem tampouco a nova redação do artigo 35. Os dispositivos legais não são interpretados em fragmentos, mas dentro de um conjunto que lhe dê unidade e sentido. As disposições gerais nos artigos 44 e 61 são apenas partes do sistema de cobrança de tributos instaurado pela Lei nº 9.430/1996. Quando da falta de pagamento/recolhimento de tributos são cobradas, além do principal e juros moratórios, valores relativos às penalidades pecuniárias, que podem ser a **multa de mora**, quando embora a destempo tenha o sujeito passivo realizado o pagamento/recolhimento antes do procedimento de ofício, ou a **multa de ofício**, quando realizado o lançamento para a constituição do crédito. Essas duas espécies são excludentes entre si. Essa é a sistemática adotada pela lei. As penalidades pecuniárias incluídas nos lançamentos já realizados antes da Lei nº 11.941, de 27/05/2009 são, por essa nova sistemática aplicável às contribuições previdenciárias, **conceitualmente multa de ofício** e pela **sistemática anterior multa de mora**. Do que resulta uma conclusão inevitável: independentemente do nome atribuído, a multa de mora cobrada nos lançamentos anteriores à Lei nº 11.941, de 27/05/2009 não é a mesma da multa de mora prevista no artigo 61 da Lei nº 9.430/1996. Esta somente tem sentido para os tributos recolhidos a destempo, mas espontaneamente, sem procedimento de ofício. Seguem transcrições:

Art.35.Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas “a”, “b” e “c” do parágrafo único do art. 11, 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 1996.

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

Seção IV

Acréscimos Moratórios Multas e Juros

Art.61.Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

Redação anterior do artigo 35:

Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos:

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;*
- b) quatorze por cento, no mês seguinte;*
- c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação;*

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;*
- b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação;*
- 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;*
- d) cinquenta 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;*

Retomando os autos de infração de GFIP lavrados anteriormente à Lei nº 11.941, de 27/05/2009, há um caso que parece ser o mais controvertido: o sujeito passivo deixou de realizar o pagamento das contribuições previdenciárias (para tanto foi lavrada a NFLD) e também de declarar os salários de contribuição em GFIP (lavrado AI). Qual o tratamento do fisco? Por tudo que já foi apresentado, não vejo como *bis in idem* que seja mantida na NFLD a multa que está nela sendo cobrada (ela decorre do falta de pagamento, mas

não pode retroagir o artigo 44 por lhe ser mais prejudicial), sem prejuízo da multa no AI pela falta de declaração/omissão de fatos geradores (penalidade por infração de obrigação acessória ou instrumental para a concessão de benefícios previdenciários). Cada uma das multas possuem motivos e finalidades próprias que não se confundem, portanto inibem a sua unificação sob pretexto do *bis in idem*.

Agora, temos que o valor da multa no AI deve ser reduzido para ajustá-lo às novas regras mais benéficas trazidas pelo artigo 32-A da Lei nº 8.212/1991. Nada mais que a aplicação do artigo 106, inciso II, alínea “c” do CTN:

Código Tributário Nacional:

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

...

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.”

De fato, nelas há limites inferiores. No caso da falta de entrega da GFIP, a multa não pode exceder a 20% da contribuição previdenciária e, no de omissão, R\$ 20,00 a cada grupo de dez ocorrências:

Art. 32-A. (...):

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

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

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

Certamente, nos eventuais casos em a multa contida no auto-de-infração é inferior à que seria aplicada pelas novas regras (por exemplo, quando a empresa possui pouquíssimos segurados, já que a multa era proporcional ao número de segurados), não há como se falar em retroatividade.

Outra questão a ser examinada é a possibilidade de aplicação do §2º do artigo 32-A:

§ 2º Observado o disposto no § 3º deste artigo, as multas serão reduzidas:

I – à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou

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

Deve ser esclarecido que o prazo a que se refere o dispositivo é aquele fixado na intimação para que o sujeito passivo corrija a falta. Essa possibilidade já existia antes da Lei nº 11.941, de 27/05/2009. Os artigos 291 e 292 que vigoram até sua revogação pelo Decreto nº 6.727, de 12/01/2009 já traziam a relevação e a atenuação no caso de correção da infração.

E nos processos ainda pendentes de julgamento neste Conselho, os sujeitos passivos autuados, embora pudessem fazê-lo, não corrigiram a falta no prazo de impugnação; do que resultaria a redução de 50% da multa ou mesmo seu cancelamento. Entendo, portanto, desnecessária nova intimação para a correção da falta, oportunidade já oferecida, mas que não interessou ao autuado. Resulta daí que não retroagem as reduções no §2º:

Art.291.Constitui circunstância atenuante da penalidade aplicada ter o infrator corrigido a falta até o termo final do prazo para impugnação.

§1ºA multa será relevada se o infrator formular pedido e corrigir a falta, dentro do prazo de impugnação, ainda que não contestada a infração, desde que seja o infrator primário e não tenha ocorrido nenhuma circunstância agravante.

...

CAPÍTULO VI - DA GRADAÇÃO DAS MULTAS

Art.292. As multas serão aplicadas da seguinte forma:

...

V - na ocorrência da circunstância atenuante no art. 291, a multa será atenuada em cinqüenta por cento.

Retornando à aplicação do artigo 32-A da Lei nº 8.212, de 24/07/1991, devem ser comparadas as duas multas, a aplicada pela fiscalização com a prevista no artigo 32-A da Lei nº 8.212, de 24/07/1991, prevalecendo a menor.

Por tudo, voto pelo provimento parcial quanto a decadência de parte do lançamento de obrigação principal e quanto a retroatividade benéfica com fundamento no artigo 32-A da Lei nº 8.212, de 24/07/1991.

É como voto.

Julio Cesar Vieira Gomes

CÓPIA