



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

Processo nº 19740.000110/2008-00
Recurso nº 000.000 Voluntário
Acórdão nº 2402-02.002 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de agosto de 2011
Matéria GFIP. FATOS GERADORES
Recorrente FAPES - FUNDAÇÃO DE ASSISTÊNCIA E PREVIDÊNCIA SOCIAL DO BNDES
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/01/1999 a 30/09/2006

OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA ACESSÓRIA. DESCUMPRIMENTO. INFRAÇÃO.

Consiste em descumprimento de obrigação acessória a empresa apresentar a Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP) com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

RELEVAÇÃO DA MULTA. REQUISITOS. NÃO ATENDIDOS.

A multa pelo descumprimento de obrigação acessória somente poderá ser relevada se cumpridos os requisitos legais para o benefício, no caso, correção da falta dentro do prazo de defesa, o infrator ser primário e não haver nenhuma circunstância agravante.

DOLO OU CULPA. ASPECTOS SUBJETIVOS. NÃO ANALISADOS.

Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

LEGISLAÇÃO POSTERIOR. MULTA MAIS FAVORÁVEL. APLICAÇÃO EM PROCESSO PENDENTE JULGAMENTO.

A lei aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Na superveniência de legislação que estabeleça novos critérios para a apuração da multa por descumprimento de obrigação acessória, faz-se necessário verificar se a sistemática atual é mais favorável ao contribuinte que a anterior.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial para redução da multa pela exclusão de parcelas da base de cálculo e, após, para adequação da multa remanescente ao artigo 32-A da Lei nº 8.212/91, caso mais benéfica.

Julio Cesar Vieira Gomes - Presidente.

Ronaldo de Lima Macedo - Relator.

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Julio Cesar Vieira Gomes, Ana Maria Bandeira, Lourenço Ferreira do Prado, Ronaldo de Lima Macedo, Nereu Miguel Ribeiro Domingues e Tiago Gomes de Carvalho Pinto.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração lavrado com fundamento na inobservância da obrigação tributária acessória prevista no art. 32, inciso IV e § 5º, da Lei nº 8.212/1991, acrescentados pela Lei nº 9.528/1997, c/c o art. 225, inciso IV e § 4º, do Decreto nº 3.048/1999, que consiste em a empresa apresentar a Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP) com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, nas competências 01/1999 a 09/2006.

Segundo o Relatório Fiscal da Infração (fls. 19/22), a empresa apresentou as GFIP's com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, já que não informou a remuneração de segurados empregados referentes ao pagamento de gratificações, bônus de incentivo, reembolso-creche, reembolso-babá, participação nos resultados em desacordo com a lei e bolsa estágio em desacordo com a lei (código de fundamentação legal 68).

Esses valores correspondentes às contribuições sociais previdenciárias não declaradas em GFIP, que constituem a obrigação tributária principal, foram lançados nas seguintes Notificações Fiscal de Lançamento de Débito (NFLD):

1. pagamento de gratificação extraordinária de férias aos empregados, cujas contribuições foram cobradas por meio da NFLD 37.004.732-0. Segue planilha contendo os valores não informados em GFIP (fls. 23/36);
2. pagamento de bônus de incentivo aos empregados, cujas contribuições foram cobradas por meio da NFLD 37.004.734-6 (processo nº 19740.000116/2008-79). Segue planilha contendo os valores não informados em GFIP (fls. 37/39);
3. pagamento de reembolso-creche e reembolso-babá aos empregados, cujas despesas não foram comprovadas, tendo sido as contribuições cobradas por meio da NFLD 37.004.731-1 (processo nº 19740.000118/2008-68). Segue planilha contendo os valores não informados em GFIP (fls. 40/65);
4. pagamento de gratificação extraordinária de 30 anos da empresa aos empregados, cujas contribuições foram cobradas por meio da NFLD 37.004.736-2 (processo nº 19740.000109/2008-77). Segue planilha contendo os valores não informados em GFIP (fls. 66/69);
5. pagamento de participação nos resultados aos empregados, em desacordo com a lei, cujas contribuições foram cobradas por meio da NFLD 37.004.733-8 (processo nº 19740.000117/2008-13). Segue planilha contendo os valores não informados em GFIP (fls. 70/73);

6. pagamento de remuneração aos dirigentes da empresa, na qualidade de segurados contribuintes individuais. As contribuições devidas foram pagas pela empresa, ao longo da ação fiscal, por meio de guia da Previdência Social. Segue planilha contendo os valores não informados em GFIP (fls. 74/75);
7. pagamento de bolsa a estagiários, em desacordo com a lei, levando a fiscalização a considerá-los como empregados, cobrando as contribuições por meio da NFLD 37.004.738-9. Segue planilha contendo os valores não informados em GFIP (fls. 76/78).

O Relatório Fiscal da Aplicação da Multa (fls. 82/83) informa que foi aplicada a multa no valor de R\$251.522,68 (duzentos e cinquenta e um mil e quinhentos e vinte e dois reais e sessenta e oito centavos), fundamentada no art. 32, inciso IV e § 5º, da Lei nº 8.212/1991, acrescentados pela Lei nº 9.528/1997, e Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999, art. 284, inciso II, e art. 373, com valores atualizados pela Portaria MPS nº 142, de 11/04/2007.

O valor da multa aplicada corresponde a 100% (cem por cento) do valor devido relativo à contribuição previdenciária não declarada, limitada, por competência, aos valores previstos no § 4º do artigo 32 da Lei nº 8.212/1991, em função do número total de segurados da empresa. No **anexo 8** (fls. 79/81), estão discriminados, por competência, as contribuições devidas que deixaram de ser informados em GFIP, bem como o cálculo da multa aplicada.

No relatório fiscal da multa (fls. 82/83) consta a informação de circunstância agravante de reincidência genérica.

A ciência do lançamento fiscal ao sujeito passivo deu-se em 14/12/2007 (fl. 01).

A autuada apresentou impugnação tempestiva (fls. 125/151) – acompanhada de anexos de fls. 152/188 –, alegando, em síntese, que:

1. decadência tributária;
2. **Quanto à gratificação extraordinária de férias.** Por meio de acordo coletivo de trabalho celebrado entre a FAPES e o sindicato dos empregados, há uma vinculação em relação às verbas salariais pagas aos empregados do BNDES, entretanto, a gratificação extraordinária de férias, objeto do presente lançamento, não se confunde com os abonos especiais pagos pelo BNDES a seus empregados, já que sobre estes incidiram contribuição previdenciária, devidamente paga, não havendo qualquer relação de natureza jurídica entre aqueles abonos e a presente gratificação extraordinária de férias, sobre a qual não incide contribuição. A gratificação extraordinária de férias, em exame, tem natureza jurídica de abono de férias (art. 144 CLT), equivalente a 20 dias do salário, pagas no gozo das férias, aprovada por meio de acordo coletivo de trabalho, não incidindo contribuição previdenciária, por força do art. 28, parágrafo 9º, alínea “e” e item 6, da Lei nº 8.212/1991. A integração no salário-de-contribuição do abono de férias, no período de 08/1997 a 05/1998, pela MP 1.523-7 e reedições, não fundamenta o lançamento naquele período, já que a

reedição de número 1.523-14 restabeleceu o item e.6, parágrafo 9º do art.28 da Lei nº 8.212/1991, excluindo do salário de contribuição o abono de férias;

3. **Quanto ao bônus de incentivo.** O abono não integra o salário-de-contribuição, conforme art.28, parágrafo 9º, alínea “e” e item 7, da Lei nº 8.212/1991, corroborado pela cláusula 5ª do acordo coletivo de trabalho de 26.06.2003. O ABONO de incentivo é verba eventual, sem a característica de contraprestação pelo trabalho, não constituindo remuneração;
4. **Quanto ao reembolso-creche e ao reembolso-babá.** Os valores pagos a título de reembolso-creche e reembolso-babá têm caráter indenizatório, não integrando o salário-de-contribuição;
5. **Quanto à gratificação extraordinária de 30 anos.** Os valores pagos em uma única parcela referem-se à gratificação não ajustada, ou seja, paga por mera liberalidade da impugnante não integrando o salário, por força do art. 457, parágrafo 1º, da CLT e por consequência o salário-de-contribuição com esteio no art. 28, parágrafo 9º, alínea “e” e item “7”, da Lei nº 8.212/1991. A gratificação, por mera liberalidade, tendo em vista o excelente desempenho do corpo funcional nos anos de 2003 e 2004, objeto do presente lançamento, não se confunde com as gratificações extraordinárias de férias pagas em anos anteriores, as quais mesmos habituais, não integram o salário-de-contribuição por força do art. 144 da CLT. Não há, portanto, habitualidade quanto ao pagamento da presente gratificação;
6. **Quanto à participação nos resultados.** Os valores pagos referem-se a participação nos resultados da empresa, havendo isenção previdenciária prevista no art. 28, parágrafo 9º, alínea “j”, da Lei nº 8.212/1991 e também no art. 3º da Lei nº 10.101/2000;
7. **Quanto aos valores pagos aos estagiários.** Houve inclusão indevida das contribuições institucionais pagas pela impugnante à empresa CIEE, na base de cálculo deste lançamento. Os valores pagos a título de bolsa estágio não integram o salário de contribuição, por força do art. 28, parágrafo 9º, alínea “i”. A impugnada não tem o dever de manter arquivado documentos relacionados aos contratos de estágio por mais de 5 anos.
8. efeito confiscatório da multa.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) no Rio de Janeiro/RJ – por meio do Acórdão nº 12-20.139 da 15ª Turma da DRJ/RJOI (fls. 193/227) – considerou o lançamento fiscal procedente em parte, eis que ocorreu a decadência tributária em parte do lançamento, devendo ser excluídos os valores das competências 01/1999 a 12/2001, inclusive, e serem alterados os valores nas competências relacionadas na tabela constante do item 8.5.3 e 8.5.5 do voto (referentes ao fator gerador incidente sobre a remuneração do reembolso-creche e reembolso-babá), para ao final manter o crédito retificado em R\$143.676,10.

A Notificada apresentou recurso (fls. 234/268), manifestando seu inconformismo pela obrigatoriedade do recolhimento dos valores lançados e no mais efetua repetição das alegações da peça de impugnação.

A Delegacia Especial de Instituições Financeiras no Rio de Janeiro (DEINF/RJO) informa que o recurso interposto é tempestivo e encaminha os autos ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) para processamento e julgamento (fl. 270).

É o relatório.

Voto

Conselheiro Ronaldo de Lima Macedo, Relator

O recurso é tempestivo (fls. 233 e 270) e não há óbice ao seu conhecimento.

O presente lançamento fiscal decorre do fato de que a Recorrente apresentou a Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP) com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, eis que ela não declarou a remuneração de segurados empregados e contribuintes individuais, referentes ao pagamento de gratificações, bônus de incentivo, reembolso-creche, reembolso-babá, participação nos lucros ou resultados, bem como a remuneração dos estagiários.

Cumprе esclarecer que os valores lançados em decorrência da remuneração dos estagiários, constituídos por meio da NFLD nº 37.004.738-9, referentes à obrigação tributária principal, foram abarcados pela decadência, nos termos do Acórdão nº 12-20.139 da 15ª Turma da DRJ/RJOI (fl. 227) que registrou:

“Pagamento de remuneração a estagiários

8.8.1. A impugnante repete os argumentos já trazidos na NFLD 37.004.738-9, reportando-se às provas documentais trazidas na impugnação daquela NFLD, para atacar o mérito deste lançamento.

8.8.2. Entretanto é desnecessária a análise do mérito, tendo em vista que o pagamento de remuneração a estagiários abrangeu somente o período de 01.1997 a 12.2001, já fulminado pela decadência, nos termos do art. 173, I do Código Tributário Nacional, tendo em vista que o crédito foi constituído em 14.12.2007.

8.8.3. A decadência também foi declarada na NFLD em questão, por meio do acórdão 12-19.690 desta Turma proferido em 25.06.2008.”

Ainda dentro desse contexto, esclarecemos que os lançamentos dos valores das contribuições sociais, constituídos por meio das NFLD's nºs 37.004.733-8 (processo nº 19740.000117/2008-13, participação nos lucros ou resultados) e 37.004.731-1 (processo nº 19740.000118/2008-68, reembolso-creche e reembolso-babá), foram julgados como improcedentes em sua totalidade por esta Corte Administrativa – respectivamente, acórdãos nºs **2402-01.864** e **2402-01.863**, processos julgados em 27 de julho de 2011. Os demais valores lançados nas outras NFLD's foram julgados como devidos pela empresa, sendo hipóteses de incidência da contribuição previdenciária.

Após esse quadro de fatos mencionados anteriormente, os valores das contribuições sociais previdenciárias oriundos dos fatos geradores incidentes sobre as remunerações pagas ou creditadas provenientes da **participação nos lucros ou resultados**, do **reembolso-creche e reembolso-babá**, e dos **estagiários** – utilizados para a apuração da base

de cálculo da multa aplicada –, deverão ser excluídos do presente lançamento fiscal, eis que tais valores não são hipóteses de incidência da contribuição previdenciária.

Os valores apurados nas competências 01/1999 a 12/2001 foram devidamente excluídos em decorrência da decadência tributária quinquenal, conforme decisão de primeira instância (Acórdão nº 12-20.139 da 15ª Turma da DRJ/RJOI, fls. 193/227).

Quanto à alegação de que inexistente a infração imputada pela auditoria fiscal em decorrência da ausência de pressupostos do lançamento fiscal, uma vez que a Recorrente teria cumprido a legislação de regência.

Tal alegação não será acatada, eis que o Fisco cumpriu a legislação de regência, ensejando o lançamento de ofício em decorrência da Recorrente ter incorrido no descumprimento de obrigação tributária acessória, conforme os fatos e a legislação a seguir delineados.

Verifica-se que a Recorrente – ao não declarar ao Fisco os valores correspondentes à remuneração paga ou creditada aos segurados empregados e contribuintes individuais, constantes dos “**Anexos 1 a 7**” (fls. 23/78) – apresentou as Guias de Recolhimentos do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP’s) com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

Tais valores decorrentes da remuneração dos segurados estão devidamente registrados no Relatório Fiscal da Aplicação da Multa (fls. 82/83) e nitidamente demonstrados no “**Anexa 8 – consolidação das contribuições não declaradas em GFIP e cálculo da multa respectiva por competência**” (fls. 79/81), em que foi calculado o valor da multa respeitando o número de segurados e o limite máximo da multa por competência.

Com isso, a Recorrente incorreu na infração prevista no art. 32, inciso IV e § 5º, da Lei nº 8.212/1991, transcrito abaixo:

Art. 32 - A empresa é também obrigada a:

(...)

IV - informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, por intermédio de documento a ser definido em regulamento, dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS. (Inciso acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

(...)

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

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

Art.225. A empresa é também obrigada a:

(...)

IV - informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social, por intermédio da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social, na forma por ele estabelecida, dados cadastrais, todos os fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse daquele Instituto;

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

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

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

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

Nos termos do arcabouço jurídico-previdenciário acima delineado, constata-se, então, que a Recorrente – ao não incluir na GFIP a totalidade dos valores correspondentes à remuneração paga ou creditada aos segurados empregados e contribuintes individuais que lhes prestaram serviços – incorreu na infração prevista no art. 32, inciso IV e § 5º, da Lei nº 8.212/1991, c/c o art. 225, inciso IV e §§ 1º a 4º, do Regulamento da Previdência Social (RPS).

Portanto, o procedimento utilizado pela auditoria fiscal para a aplicação da multa foi devidamente consubstanciado na legislação vigente à época da lavratura do auto de infração. Ademais, não verificamos a existência de qualquer fato novo que possa ensejar a revisão do lançamento em questão nas alegações registradas na peça recursal da Recorrente.

Com relação ao pedido de relevação da multa aplicada, a autuada não atendeu a todos os 4 (quatro) requisitos previstos no artigo 291, § 1º, do Decreto nº 3.048/1999, ao não proceder a correção das faltas, apesar de ser primária, com pedido no prazo da defesa e não ter incorrido em circunstância agravante (fls. 01 e 82/83). Esse artigo 291, § 1º, dispõe:

Art. 291. Constitui circunstância atenuante da penalidade aplicada ter o infrator corrigido a falta até o termo final do prazo para impugnação. (Redação dada pelo Decreto nº 6.032, de 12/02/2007).

*§1º. **A 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. (Alterado pelo Decreto nº 6.032, de 12/02/2007) (grifamos)*

Constatou-se que a Recorrente não corrigiu a GFIP, pois deixou de informar nesse documento os valores referentes às remunerações dos segurados empregados e contribuintes individuais, decorrentes de pagamento de gratificações, bônus de incentivo, abono, bem como a remuneração dos sócios da empresa. Com isso, por não restar integralmente corrigida a falta, a empresa não faz jus à relevação da multa aplicada.

Logo, não será acatada a alegação da Recorrente para aplicação da relevação da multa, eis que ela estava obrigada a apresentar a Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP) com dados correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, nos termos do art. 32, inciso IV e § 5º, da Lei nº 8.212/1991, acrescentados pela Lei nº 9.528/1997, c/c o art. 225, inciso IV e § 4º, do Decreto nº 3.048/1999.

Cumprе salientar que a infração ora analisada não depende da ocorrência de dolo ou culpa do contribuinte, ao contrário do que entende o interessado. Não cogitou o legislador sobre o elemento volitivo que a originou. A obrigação da empresa é apresentar a Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP) contendo os fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, não cabendo ao fisco analisar os motivos subjetivos da sua apresentação incompleta. Vale mencionar que o art. 136 do CTN, ao eleger como regra a responsabilidade objetiva, isenta a autoridade fiscal de buscar as provas da intenção do infrator, conforme transcrito abaixo:

*Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, **a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.** (g.n.)*

Logo, não procedem as alegações da Recorrente registradas na sua peça recursal de fls. 234/268, eis que ela não inseriu na Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP) a totalidade dos valores decorrentes da remuneração paga ou creditada aos segurados empregados e contribuintes individuais que lhes prestaram serviços.

Ainda dentro do aspecto meritório e em observância aos princípios da legalidade objetiva, da verdade material e da autotutela administrativa, presentes no processo administrativo tributário, frisamos que os valores da multa aplicados foram fundamentados na redação do art. 32, inciso IV e §§ 4º e 5º, da Lei nº 8.212/1991, acrescentados pela Lei nº 9.528/1997. Entretanto, este dispositivo sofreu alteração por meio do disposto nos arts. 32-A e 35-A, ambos da Lei nº 8.212/1991, acrescentados pela Lei nº 11.941/2009. Com isso, houve alteração da sistemática de cálculo da multa aplicada por infrações concernentes à GFIP's, a qual deve ser aplicada ao presente lançamento ora analisado, tudo em consonância com o previsto pelo art. 106, inciso II, alínea "c", do Código Tributário Nacional.

Assim, quanto à multa aplicada, vale ressaltar a superveniência da Lei nº 11.941/2009.

Para tanto, inseriu o art. 32-A na Lei nº 8.212/1991, o qual dispõe o seguinte:

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 (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

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. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 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. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 2º. Observado o disposto no § 3º deste artigo, as multas serão reduzidas: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

I – à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

II – a 75% (setenta e cinco por cento), se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 3º. A multa mínima a ser aplicada será de: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

I – R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

II – R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

No caso em tela, trata-se de infração que agora se enquadra no art. 32-A, inciso I, da Lei nº 8.212/1991.

Considerando o grau de retroatividade média da norma previsto no art. 106, inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional (CTN), transcrito abaixo, há que se verificar a situação mais favorável ao sujeito passivo, face às alterações trazidas.

CTN:

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

(...)

II. tratando-se de ato não definitivamente julgado:

(...)

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

Nesse sentido, entendo que na execução do julgado, a autoridade fiscal deverá verificar, com base nas alterações trazidas, qual a situação mais benéfica ao contribuinte, se a multa aplicada à época ou a calculada de acordo com o art. 32-A, inciso I, da Lei nº 8.212/1991.

Esclarecemos que não há espaço jurídico para aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212/1991, eis que este remete para a aplicação do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, que trata das multas quando do lançamento de ofício dos tributos federais, vejo que as suas 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.

Assim, há diferença entre as regras estabelecidas pelos artigos 32-A e 35-A, ambos da Lei nº 8.212/1991. 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 8.212/1991.

O art. 44 da Lei nº 9.430/1996 dispõe o seguinte:

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 regra do artigo acima mencionado tem finalidade exclusivamente fiscal, diferentemente do caso da multa prevista no art. 32-A da Lei nº 8.212/1991, 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 extrafiscal, que é: 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 art. 44 da Lei nº 9.430/1996 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 art. 32-A da Lei nº 8.212/1991 traz regra aplicável especificamente à GFIP, portanto deve prevalecer sobre as regras no art. 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 art. 43 da mesma lei:

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 art. 32-A da Lei nº 8.212/1991 que regulam exhaustivamente a matéria. É irrelevante para tanto se houve ou não pagamento/recolimento e, no caso que tenha sido lavrado Auto de Infração de Obrigação Principal (AIOP), qual tenha sido o valor nele lançado.

CONCLUSÃO:

Voto no sentido de CONHECER do recurso e **DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL**, para reconhecer que: (i) sejam excluídos, em sua totalidade, os valores utilizados para a apuração da base de cálculo da multa aplicada decorrentes da remuneração de participação nos lucros ou resultados, de reembolso-creche e reembolso-babá, e dos estagiários; e (ii) a multa seja recalculada, se mais benéfica ao contribuinte, de acordo com o disciplinado no art. 32-A da Lei nº 8.212/1991, nos termos do voto.

Ronaldo de Lima Macedo.

