



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

Processo nº 19740.000629/2008-80
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2402-004.140 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de julho de 2014
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO: GFIP. FATOS GERADORES
Recorrente ICATU CAPITALIZAÇÃO S. A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 30/11/2004

AJUDA DE CUSTO.

Incide contribuição previdenciária sobre os valores pagos no início do contrato de trabalho como incentivo à prestação de serviço em localidade diversa à da residência do segurado. A indenização ajuda de custo visa ressarcir ao segurado das despesas com instalação em localidade diversa à de seu domicílio.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS.

Incide contribuição previdenciária aos valores pagos a título de participação nos lucros e resultados da empresa, quando não satisfeitos os requisitos exigidos pela legislação para gozo da imunidade.

GRATIFICAÇÃO DE INCENTIVO A EMPREGADOS DE EMPRESAS CONTRATADAS PARA VENDAS DE PRODUTOS DA CONTRATANTE - GUELTA. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

Compõem a base de cálculo da contribuição previdenciária os prêmios como incentivo a vendas, ainda quando o beneficiário seja empregado da empresa contratada para essa finalidade.

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 ao recurso voluntário para excluir da multa os valores correspondentes às primeira e segunda parcelas a título de PLR e, após, para adequação da multa aplicada ao artigo 32-A da Lei nº 8.212, de 24/07/1991, caso mais benéfica. 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 e Thiago Taborda Simões. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Nereu Miguel Ribeiro Domingues.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão de primeira instância que julgou procedente em parte a autuação fiscal lavrada com ciência em 27/11/2008 pela omissão de fatos geradores em GFIP. Foram excluídos da multa os valores correspondentes ao auxílio-creche/auxílio-babá.

Seguem transcrições de alguns trechos pontuais do relatório fiscal que melhor sintetizam os fatos e a lide:

Relatório Fiscal

2. O presente Auto de Infração foi lavrado contra a empresa, uma vez que a mesma apresentou Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, conforme relatado a seguir, constituindo infração ao artigo 32, IV e §5º, da Lei nº 8.212/91, com alteração da Lei nº 9.528/97, combinado com o art. 225, IV e §4º, do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99.

...

3. A empresa omitiu na GFIP os seguintes pagamentos feitos aos segurados empregados, no período de janeiro a dezembro de 2004:

3.1. Participação nos Lucros em mais de duas parcelas no ano civil, descumprindo, portanto o estabelecido na Lei 10.101, de 19/12/2000. As contribuições previdenciárias devidas sobre esta rubrica foram lançadas nos AI nº 37.179.427-7 e 37.179.428-5 referentes à contribuição da empresa e a dos segurados, respectivamente.

3.2. Auxílio creche e auxílio babá sem a devida comprovação das despesas, descumprindo os requisitos estabelecidos na alínea "s", §9º, art. 28 da Lei 8.212/91 e nos incisos XXIII e XXIV do §9º do art. 214 do Decreto 3.048/99, com a redação dada pelo /Decreto 3.265/99. As contribuições previdenciárias devidas sobre esta rubrica foram lançadas r' ios .AI nº 37.179.423-4 e 37.179.424-2 referentes à contribuição da empresa e a dos segurados, respectivamente.

3.3. Ajuda de custo não decorrente de transferência do empregado para localidade diferente da estipulada no contrato de trabalho. Sendo assim, não foi observada a alínea "g", §9º, art. 28 da Lei 8.212/91 e o inciso VII do §9º do art. 214 do Decreto '3.048/99, vigentes à época da ocorrência do fato gerador. As contribuições previdenciárias devidas sobre esta rubrica foram lançadas no AI nº 37.179.420-0.

3.4. Os pagamentos citados nos Reás /acima, por terem sido feitos sem respeitar a legislação, são na verdade verbas remuneratórias que fazem parte do salário de contribuição, devendo por isso ter sido declarados em GFIP, fato que não ocorreu, dando origem à lavratura deste Al.

Após impugnação, a decisão de primeira instância foi no sentido de julgar o lançamento procedente em parte para que fosse reduzida a multa em razão da retroatividade benigna e da redução da contribuição previdenciária lançada nos documentos de constituição do crédito pelo descumprimento da obrigação principal. Segue transcrição da ementa e trechos do acórdão:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004 AUTO DE-
INFRAÇÃO. MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE
OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA.*

A empresa que apresenta GFIP com dados não correspondentes a todos os fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias descumpra a legislação previdenciária.

RETROATIVIDADE DE NORMA BENIGNA.

No caso de existência do lançamento de contribuições não declaradas em GFIP, que ainda não tenha sido quitado, cabe a aplicação da retroatividade mais benigna apenas por ocasião do pagamento, tendo em vista que a fase processual dos processos interfere no cálculo da multa.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Contra a decisão, o recorrente reiterou suas alegações na impugnação; assim sintetizadas pela decisão recorrida:

4.1.1 Da tempestividade;

4.1.2. Do sobrestamento do presente processo tendo em vista que este se encontra na dependência dos processos onde estão sendo discutidos quais parcelas efetivamente compõe a base de cálculo e que não foram definitivamente julgados em sede administrativa. Entende que, sem o sobrestamento, perderá seu direito a atenuação da multa, uma vez que pretende proceder a retificação de suas GFIP's no caso de ser reconhecida a integração das verbas em discussão.

4.2. Do mérito:

4.2.1. Da atenuação da multa relativa aos pagamentos efetuados a contribuintes individuais — autônomos e cooperativas: tendo em vista correção da falta relativa a tais rubricas requer a redução da multa em 50%, nos termos do art. 292, V, do Decreto nº 3048/99. O fiscal entendeu que a autuada não tem direito a tal redução por não ter corrigido os demais fatos geradores;

4.2.2. Do PLR:

• Das previsões legais acerca da participação nos lucros;

- *Dos instrumentos coletivos celebrados pela impugnante;*
- *Da vedação constitucional à tributação da participação nos lucros e resultados;*
- *Do estímulo às empresas à distribuição de seus lucros;*
- *Do posicionamento dos tribunais superiores.*

4.2.3. Do auxílio-babá e do auxílio creche:

- *Da legislação que regulamenta a concessão do Auxílio-babá e do Auxílio-creche;*
- *Da Concessão do Auxílio-creche e Auxílio-babá por força de convenção coletiva de trabalho;*
- *Do Caráter Indenizatório do Auxílio-creche e do Auxílio-babá independentemente da apresentação dos comprovantes de reembolso;*
- *Da documentação desconsiderada pela fiscalização;*
- *Do posicionamento firmado na esfera Judicial e Administrativa.*

4.2.4. Da ajuda de custo:

- *Do pagamento da Ajuda de Custo stricto sensu;*

Da eventualidade no pagamento da Ajuda de Custo pela Impugnante;

4.2.5. Das premiações:

- *Da impossibilidade de integração do prêmio ao Salário de Contribuição dos Colaboradores;*
- *Da impossibilidade de cobrança das contribuições previdenciárias relativas aos pagamentos efetuados a empregados de terceiros.*

4.2.6. Do pedido: Requer a procedência da presente impugnação com declaração de insubsistência do Auto de Infração.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Julio Cesar Vieira Gomes, Relator

Comprovado nos autos o cumprimento dos pressupostos de admissibilidade do recurso, passo ao exame das questões preliminares.

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)*

A decisão recorrida também atendeu às prescrições que regem o processo administrativo fiscal: enfrentou as alegações pertinentes do recorrente, com indicação precisa dos fundamentos e se revestiu de todas as formalidades necessárias. Não contém, portanto, qualquer vício que suscite sua nulidade, passando, inclusive, pelo crivo do Egrégio Superior Tribunal de Justiça:

Art. 31. A decisão conterá relatório resumido do processo, fundamentos legais, conclusão e ordem de intimação, devendo referir-se, expressamente, a todos os autos de infração e notificações de lançamento objeto do processo, bem como às razões de defesa suscitadas pelo impugnante contra todas as exigências. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 9.12.1993).

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. NULIDADE DO ACÓRDÃO. INEXISTÊNCIA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SERVIDOR PÚBLICO INATIVO. JUROS DE MORA. TERMO INICIAL. SÚMULA 188/STJ.

1. Não há nulidade do acórdão quando o Tribunal de origem resolve a controvérsia de maneira sólida e fundamentada, apenas não adotando a tese do recorrente.

2. O julgador não precisa responder a todas as alegações das partes se já tiver encontrado motivo suficiente para fundamentar a decisão, nem está obrigado a ater-se aos fundamentos por elas indicados “. (RESP 946.447-RS – Min. Castro Meira – 2ª Turma – DJ 10/09/2007 p.216).

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:

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.

Também não é o caso de sobrestamento, uma vez que todas as questões de mérito já foram enfrentadas nos processos principais ou, quanto aos pagamentos de gueltas, estão sendo examinados nesta mesma sessão. Ainda que eventualmente esses processos estejam sujeitos ao reexame em grau de recurso especial, não haveria mais a prejudicialidade.

No mérito

Discute-se no presente processo a incidência de contribuição previdenciária sobre as seguintes parcelas: auxílio-creche, auxílio-babá, participação nos lucros e resultados da empresa, premiações a colaboradores (gueltas) e ajuda de custo; também foram lançadas contribuições sobre pagamentos a cooperativas de trabalho e contribuintes individuais; sendo que em relação a esses dois últimos a recorrente promoveu a correção da falta e requer a atenuação.

Ajuda de Custo

A recorrente traz como justificativa fática que os pagamentos ocorreram para ressarcir aos segurados recém contratados das despesas incorridas com mudança para localidade diversa daquela onde residiam antes do contrato de trabalho, o que se aproxima do direito laboral previsto nos artigos 469 e 470 da CLT:

Art. 469 - Ao empregador é vedado transferir o empregado, sem a sua anuência, para localidade diversa da que resultar do contrato, não se considerando transferência a que não acarretar necessariamente a mudança do seu domicílio .

...

§ 3º - Em caso de necessidade de serviço o empregador poderá transferir o empregado para localidade diversa da que resultar do contrato, não obstante as restrições do artigo anterior, mas, nesse caso, ficará obrigado a um pagamento suplementar, nunca inferior a 25% (vinte e cinco por cento) dos salários que o empregado percebia naquela localidade, enquanto durar essa situação. (Parágrafo incluído pela Lei nº 6.203, de 17.4.1975)

Art. 470 - As despesas resultantes da transferência correrão por conta do empregador. (Redação dada pela Lei nº 6.203, de 17.4.1975).

Mas apenas se aproxima, já que lhe faltam algumas características essenciais. Primeiro porque, ainda no exame do conjunto probatório, constato que a recorrente não trouxe qualquer comprovação de que os cinco segurados indicados pela fiscalização de fato residiam fora do Rio de Janeiro, cidade para a qual foram contratados. De acordo com o artigo 470 da CLT, independentemente do acréscimo previsto no artigo 469 da CLT, é ônus do empregador as despesas com a transferência do empregado que deverão, portanto, estarem devidamente contabilizadas, o que não foi juntado pelo recorrente para sustentar suas razões. Segundo porque, os valores pagos, conforme anexos do relatório fiscal e decisão recorrida, não se sustentam em quaisquer acordos ou mesmo norma interna da empresa. Tanto há valor correspondente a duas vezes a remuneração do empregado como também 7,5 vezes. Pergunta-se: qual o critério para determinação do valor a título de ajuda de custo? Pelas provas trazidas aos autos, a conclusão a que chegou a fiscalização mostra-se mais convincente do que a alegação da recorrente desprovida de provas.

Veja-se que os pagamentos não guardam qualquer semelhança com as regras nos artigos 469 e 470 da CLT: é direito do trabalhador o ressarcimento das despesas resultantes da transferência pelo valor efetivamente gasto e não por um montante arbitrado e, ainda, um acréscimo mensal não inferior a 25% dos salários enquanto mantido na nova localidade.

Alega também que o pagamento teria sido eventual e por essa razão, independentemente de ser considerado ou não ajuda de custo, não integra a base de cálculo da contribuição.

O artigo 28 da Lei nº 8212/91 ao definir o salário de contribuição dos segurados empregados assim o estabelece:

Art. 28 - Entende-se por salário-de-contribuição

I - para o segurado empregado e trabalhador avulso a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob forma de utilidade e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador dos serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa.

(...)

§ 9º - não integram o salário-de-contribuição para os fins desta lei exclusivamente:

(...)

e) as importâncias:

(...)

7) recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário.

Por sua vez o Decreto nº 3.265/99 alterou a redação do artigo 214 dada pelo decreto nº 3048/99, que passou a vigorar com a seguinte redação:

Art. 214 - Entende por salário de contribuição

(...)

§ 9º - não integram o salário de contribuição, exclusivamente:

(...)

V - as importância recebidas a título de:

(...)

j) os ganhos eventuais e abonos expressamente desvinculados do salário por força de lei.

Por outro lado o artigo 457 da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT ao definir a remuneração do empregado, determina que integram o salário do empregado, não só a importância fixa estipulada, como também as comissões, percentagens, gratificações ajustadas, diárias para viagens e abonos pagos pelo empregador.

Pela leitura dos dispositivos legais acima transcritos verifica-se que os abonos possuem natureza salarial e compõem a remuneração do empregado, podendo a lei, é certo, retirar essa natureza dos abonos pagos pelo empregador. É o que prevê o art. 28, §9º alínea “e” item 7, quando diz que não integram o salário de contribuição os abonos **expressamente** desvinculados do salário. Não têm o mesmo efeito as disposições entre as partes formalizadas através de acordos coletivos de trabalho, conforme dispõe o artigo 123 do CTN:

Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

A dita “expressa desvinculação” não pode alcançar o caso em tela, em que fruto da livre negociação entre empregador e empregado foi pago a esse último, ainda que em uma única vez, determinado valor imediatamente após a sua contratação. O que se sequer pode se atribuir uma natureza de abono.

Participação nos lucros e resultados

A participação do trabalhador nos lucros e resultados da empresa é um marco histórico dos direitos trabalhistas. Com todas as conquistas: salário-mínimo, limitação da jornada de trabalho, proteção contra a demissão sem justa causa, férias, descanso semanal remunerado, apenas para mencionar algumas, ainda assim capital e trabalho se opunham, um ao outro, como realidades inconciliáveis.

Foi com a Constituição Federal que se abriu a possibilidade de o trabalhador auferir parte do resultado de sua força laboral entregue à empresa. No artigo 7º, Inciso XI, junto com outros direitos sociais do trabalhador está a participação nos lucros ou resultados, desvinculada da remuneração; portanto, trata-se imunidade tributária:

Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:

*XI - participação nos lucros, ou resultados, **desvinculada da remuneração**, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, **conforme definido em lei**;*

Entretanto, apenas com a Medida Provisória nº 794, de 22/12/94, convertida na Lei nº 10.101, de 19/12/2000, a matéria foi regulamentada:

Art.1ª Esta Lei regula a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e como incentivo à produtividade, nos termos do art. 7º, inciso XI, da Constituição.

a) Finalidades:

- integração entre capital e trabalho; e
- ganho de produtividade.

Art.2ª A participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante um

dos procedimentos a seguir descritos, escolhidos pelas partes de comum acordo:

I - comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria;

II - convenção ou acordo coletivo.

§1º Dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo, podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições:

I - índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa;

II - programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.

b) Negociação entre empresa e empregados, através de acordo coletivo ou comissão de trabalhadores. No instrumento de negociação devem constar, com clareza e objetividade, as condições a serem satisfeitas (regras adjetivas) para a participação nos lucros ou resultados (direitos substantivos).

Entre outros, podem ser considerados como critérios ou condições: produtividade, qualidade, lucratividade, programas de metas e resultados mantidos pela empresa. Vê-se que no instrumento de negociação deve constar o que dispõe o artigo 2º, §1º e, no caso dos critérios para se fazer jus ao benefício, o legislador cuidou apenas de exemplificá-los.

Como se constata pelas disposições acima, a regulamentação é no sentido de proteger o trabalhador para que sua participação nos lucros se efetive. Não há regras detalhadas na lei sobre os critérios e as características dos acordos a serem celebrados. Os sindicatos envolvidos ou as comissões, nos termos do artigo 2º, têm liberdade para fixarem os critérios e condições para a participação do trabalhador nos lucros e resultados. A intenção do legislador foi impedir que critérios ou condições subjetivos obstassem a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados. As regras devem ser claras e objetivas para que os critérios e condições possam ser aferidos. Com isto, são alcançadas as duas finalidades da lei: a empresa ganha em aumento da produtividade e o trabalhador é recompensado com sua participação nos lucros.

Nesse sentido, o artigo 2º, §1º, I da lei possibilita inclusive que a condição para a participação nos lucros ou resultados seja apenas a lucratividade da empresa. Comprovando-se no Demonstrativo de Resultados do Exercício Financeiro que estão sendo distribuídos lucros aos trabalhadores, que existe acordo coletivo ou comissão de trabalhadores e que a distribuição não é inferior a um semestre civil a participação nos lucros é regular. Não há nenhuma restrição na lei para que assim proceda a empresa. E nem poderia a autoridade fiscal criá-las no caso concreto, sob pena de violação do Princípio da Legalidade, artigo 37, “caput” da Constituição Federal.

Quanto aos mecanismos de aferição das informações para fins de comprovação do cumprimento dos critérios para a participação, não há qualquer previsão na lei no sentido de se exigir metas individualizadas para os trabalhadores. E nem poderia. Caso adotasse a lucratividade da empresa ou o alcance de outras metas organizacionais, critérios esses exemplificados na lei, não vejo como se aferir individualmente a parcela de contribuição de cada trabalhador para o cumprimento dessas metas. Como se poderia aferir a parcela do lucro de uma empresa de grande porte atribuída individualmente a um trabalhador da linha de produção? E mais. A exigência por parte da fiscalização de metas individualizadas vai de encontro ao que se procurou evitar na regulamentação da participação nos resultados e lucros – PLR, que é afastá-lo do conceito de salário. Caso se exigisse do segurado empregado o cumprimento de metas individuais para a percepção do benefício, flagrantemente, caracterizaria um prêmio, gratificação, e como tal parcela remuneratória.

Em razão de tudo aqui exposto, vê-se que prevalece a livre negociação para a participação nos lucros ou resultados. Porém, é possível que esse importante direito trabalhista seja malversado em prejuízo dos próprios trabalhadores e do fisco. Comprovando a autoridade fiscal dissimulação do pagamento de salários com participação nos lucros, deverá aplicar o Princípio da Verdade Material para considerar os valores pagos integrantes da base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Nesse sentido, preocupou-se o legislador com essa possibilidade de se desvirtuar a finalidade da lei e se utilizar a participação nos lucros e resultados da empresa para a sonegação de contribuições sociais:

Art.3º A participação de que trata o art. 2º não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista, não se lhe aplicando o princípio da habitualidade.

...

§2º É vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil.

No caso, a fiscalização, na análise dos documentos da empresa que sustentam o pagamento do benefício e de sua escrituração contábil, verificou que para parte expressiva dos segurados empregados foram realizados pagamentos em periodicidade inferior a um semestre civil e mais de duas vezes ao ano. Assim, os valores distribuídos a esses trabalhadores a título de participação nos lucros e resultados foram considerados de natureza salarial. Esses pagamentos foram realizados em cumprimento à convenção coletiva e às regras do acordo com a comissão de empregados instituída para essa finalidade. A convenção coletiva obrigava ao pagamento de uma primeira parcela no mês de janeiro de 2004 e, para as empresas que possuísem programas de PLR, uma segunda parcela conforme dispusessem seus instrumentos próprios. No caso da recorrente, todas as regras foram acordadas através de negociações entre empregador e comissão de empregados. Esse instrumento de negociação, que é anterior à convenção coletiva, dispõe que o benefício também seria pago em duas parcelas, a primeira no mês de fevereiro e a segunda, em agosto.

Diante de existência desses dois instrumentos, igualmente válidos, a recorrente entendeu que para cumpri-los deveria realizar o pagamento nos meses de janeiro, fevereiro e também agosto, do que resultou três parcelas e não apenas duas como limita a lei de regência do PLR.

Entendo que isoladamente ambos os instrumentos atendem as disposições da lei, mas não o procedimento adotado pela recorrente. Isto porque, em primeiro lugar prevalece a norma cogente do diploma legal sobre quaisquer disposições entre as partes, artigo 123 do CTN, segundo porque havia outras interpretações e formas de cumprir as disposições trabalhistas entre as partes sem conflitos com as regras da lei:

a) pelo critério temporal, sendo a convenção coletiva posterior ao acordo com a comissão de empregados, este último deveria se adequar às novas regras, do que resultaria pagamento de parcelas em janeiro e quaisquer um dos dois outros meses, fevereiro ou agosto, mas não em ambos;

b) pelo princípio da maior proteção, quanto antes a percepção das parcelas melhor para o trabalhador, do que resultaria os pagamentos nos meses de janeiro, para atender à convenção coletiva, e fevereiro, sem valor remanescente para agosto.

A jurisprudência de nossos tribunais superiores já firmaram jurisprudência no sentido da obrigatoriedade de cumprimento dos requisitos legais para gozo da imunidade:

RECURSO ESPECIAL Nº 8516.160 - PR (2006/0118223-8)

RELATORA: MINISTRA ELIANA CALMON

*RECORRENTE: MILÊNIA AGROCIÊNCIAS S/A ADVOGADO.
MARCELO SALDANHA ROHENKOHL E OUTRO(S)*

*RECORRIDO : INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO SOCIAL
- INSS*

ADVOGADO: WEBER ATOS VANZO

*EMENTA: PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO.
CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.*

*PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. ISENÇÃO.
NECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA À LEGISLAÇÃO
ESPECÍFICA.*

1. Embasado o acórdão recorrido também em fundamentação infraconstitucional autônoma e preenchidos os demais pressupostos de admissibilidade, deve ser conhecido o recurso especial.

2. O gozo da isenção fiscal sobre os valores creditados a título de participação nos lucros ou resultados pressupõe a observância da legislação específica regulamentadora, como dispõe a Lei 8.212/91.

3. Descumpridas as exigências legais, as quantias em comento pagas pela empresa a seus empregados ostentam a natureza de remuneração, passíveis, pois, de serem tributadas.

4. Ambas as Turmas do STF têm decidido que é legítima a incidência da contribuição previdenciária a mesmo no período anterior a regulamentação do art. 70, XI, da Constituição

Federal, atribuindo-lhe eficácia dita limitada, fato que não pode ser desconsiderado por esta Corte.

5. Recurso especial não provido.

O somatório de meses para pagamento mostra-se contrário à lei e tem como consequência jurídica a tributação sobre as parcelas excedentes ao limite legal; no entanto, observo que a fiscalização realizou o lançamento em relação a todas as parcelas, bastando que tenham sido pagas mais de duas ao ano. Assim, integraram a base de cálculo os pagamentos realizados nos meses de janeiro, fevereiro e agosto, também foi constatado que alguns poucos segurados receberam pagamentos em março, setembro e outubro de 2004. A fiscalização verificou quais empregados perceberam mais de duas parcelas ao ano ou periodicidade inferior a um semestre e todos os pagamentos realizados a eles foram incluídos na base de cálculo.

Entendo que a interpretação adotada pela fiscalização não se coaduna com os preceitos do diploma de regência do benefício.

Art. 3º (...)

§2º É vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil.

Somente os pagamentos realizados após a segunda parcela é que estão em desconformidade com a lei. Quando do pagamento da primeira parcela no mês de janeiro de 2004 não há qualquer óbice para o gozo da imunidade da contribuição incidente sobre esse valor, independentemente do número de parcelas que eventualmente seriam posteriormente pagas e assim também em relação à segunda parcela, que para alguns empregados ocorreu em fevereiro e para outros em meses seguintes. As parcelas que não devem ser consideradas como PLR são as terceira e seguintes. Conforme já exposto, as regras nos instrumentos de instituição do PLR não estão contrárias à lei e não desvirtuam o benefício; portanto, fazer incidir a contribuição sobre as três parcelas implica a desconsideração, em relação ao segurado beneficiário por esse critério, do próprio programa de PLR.

Assim, com relação a essa matéria, entendo que devem ser excluídos da multa os valores correspondentes aos pagamentos das primeira e segunda parcelas aos segurados considerados pela fiscalização no lançamento.

Pagamento de premiação a empregados de terceiros por vendas em seu benefício - guelta

Ressalta-se inicialmente que as principais alegações da recorrente não se aplicam ao lançamento ora em exame. A fiscalização não considerou como parcela salarial a premiação em questão, mas tão somente remuneração paga a contribuintes individuais; portanto, não se tratou de caracterização como segurado empregado da recorrente os empregados da empresa comercial que patrocina vendas de produtos da recorrente.

A recorrente admite que os valores são pagos como prêmio pela venda de seus produtos, gueltas:

10. Conforme acima esclarecido, com o objetivo de estimular a venda dos seus produtos pelas empresas que os comercializam, a Impugnante desenvolvia campanhas de vendas direcionadas aos funcionários destas empresas, denominados colaboradores.

Na condição de contribuinte individual, integram a base de cálculo da contribuição previdenciária os valores pagos em razão de um serviço prestado em proveito de quem o remunera, como é o caso também das gueltas. Para o contribuinte individual a habitualidade não é essencial para a incidência ou não da contribuição previdenciária. É relevante que exista uma relação entre o pagamento da verba e um interesse econômico efetivamente satisfeito.

No caso, o segurado recebeu pagamento diretamente da recorrente pela vantagem econômica que a proporcionou; portanto, independentemente do vínculo de emprego com outra pessoa jurídica ele também é contribuinte individual da recorrente quanto as gueltas recebidas:

Lei nº 8.212/91

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

[...]

III - para o contribuinte individual: a remuneração auferida em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por conta própria, durante o mês, observado o limite máximo a que se refere o § 5º.

Ressalta-se, ainda, que a recorrente declarou esses valores em DIRF.

A jurisprudência do TST tem equiparado as gueltas às gorjetas recebidas pelos empregados para considerá-las de natureza remuneratória. Esse entendimento reafirma que os valores são recebidos como uma decorrência do contrato de trabalho com a empresa parceira comercial; portanto, em razão da prestação de serviço.

Para a legislação trabalhista, de fato, não haveria diferenças substanciais entre as gorjetas e as gueltas, pois ambas compõem as expectativas remuneratórias dos empregados junto ao empregador; no entanto, para fins tributários existe diferença em relação a atribuição da responsabilidade tributária. No caso das gorjetas a responsabilidade é do empregador e não dos clientes que gratificam o empregado, mas quanto as gueltas é quem realiza o pagamento que se responsabiliza pelo tributo. O beneficiário das vendas não é um simples consumidor final como acontece com as gorjetas. O interesse não é a apenas a qualidade no atendimento, mas o ganho econômico advindo com o incentivo às vendas do produto.

E como no âmbito tributário-previdenciário também existe a condição de contribuinte individual, quando há incidência da contribuição previdenciária independentemente da relação de emprego, seria forçoso não reconhecê-la no presente caso:

RECURSO DE REVISTA DA RECLAMADA. GUELTAS. NATUREZA JURÍDICA. INTEGRAÇÃO. REFLEXOS.

1. A parcela denominada guelta, paga por terceiros - fornecedores - em decorrência da venda de seus produtos pelo empregado, durante a execução do seu contrato de trabalho com o empregador, tem natureza jurídica salarial, semelhante às gorjetas, e, como tal, deve integrar a remuneração para todos os efeitos legais, nos termos do artigo 457 da CLT, aplicando-lhes,

por analogia, o entendimento da Súmula 354, não servindo de base apenas para cálculo do aviso prévio, do adicional noturno, das horas extras e do repouso semanal remunerado. Precedentes." (RR- 92300-33.2006.5.03.0043, Relator Ministro: Guilherme Augusto Caputo Bastos. Data de Julgamento: 13/5/2009, 2ª Turma. Data de Publicação: 15/5/2009)

Assim, tendo as gueltas natureza jurídica salarial semelhante à das gorjetas, devem integrar a remuneração para todos os efeitos legais, nos termos do artigo 457 da CLT e da Súmula nº 354 do TST.

Fica inviabilizada a análise da arguição de divergência jurisprudencial, nos termos da Súmula nº 333 do TST, por estar a decisão recorrida em harmonia com a jurisprudência majoritária desta Corte.

Diante do exposto, não conheço do recurso.

Multa aplicada

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 nº 11.941, de 27/05/2009 que introduziu na Lei nº 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 nº 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 vigoraram 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 cinquenta 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 do recurso com relação às primeira e segunda parcelas a título de PLR e para retroatividade benéfica.

É como voto.

Julio Cesar Vieira Gomes