



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

Processo nº 35096.000432/2005-04
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2402-006.165 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 09 de maio de 2018
Matéria CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente ORGANIZAÇÕES UNIDAS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/03/2005

DECADÊNCIA. OBRIGAÇÕES PREVIDENCIÁRIAS ACESSÓRIAS. CONTAGEM DE PRAZO.

À contagem do prazo decadencial para o lançamento de obrigações previdenciárias acessórias rege-se pelo inciso I do art. 173 do Código Tributário Nacional.

OBRIGAÇÃO PREVIDENCIÁRIA ACESSÓRIA VINCULADA A OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. OMISSÃO DE FATOS GERADORES EM GFIP.

Tendo as questões relacionadas à incidência do tributo sido decididas nos lançamentos das obrigações principais, os Autos de Infração relacionados a omissão de fatos geradores em GFIP seguem a mesma sorte.

AUXÍLIO ALIMENTAÇÃO E SEGURO SAÚDE. DESCUMPRIMENTO DE REGRA ISENTIVA. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

As quantias pagas a título de seguro saúde e auxílio alimentação em desacordo com as normas de isenção referidas nas alíneas “c” e “q” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991 estão sujeitas à incidência de contribuição previdenciária.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DAS EMPRESAS INCIDENTE SOBRE A REMUNERAÇÃO DE EMPREGADOS. ALÍQUOTA.

A alíquota das contribuições incidentes sobre as remunerações de empregados a serviço de empresas é de 20%, acrescida de 1%, 2% ou 3% para o financiamento da aposentadoria especial e dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, não tendo sofrido variação desde a edição da Lei nº 8.212/1991.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DA SUCESSORA. FATO GERADOR OCORRIDO ANTES DA SUCESSÃO. ABRAGÊNCIA. TRIBUTO E MULTAS MORATÓRIAS OU PUNITIVAS

Na hipótese de sucessão empresarial, a responsabilidade da sucessora abrange não apenas os tributos devidos pela sucedida, mas também as multas moratórias ou punitivas referentes a fatos geradores ocorridos até a data da sucessão.

OMISSÃO DE FATOS GERADORES EM GFIP. RELEVAÇÃO. NECESSIDADE DE CORREÇÃO DA FALTA. IMPOSSIBILIDADE.

A relevação da multa por omissão de fatos geradores de contribuições previdenciárias em GFIP, prevista na revogada redação do art. 291 do Regulamento da Previdência Social, era condicionada à primariedade do infrator e à correção da falta.

OMISSÃO EM DE FATOS GERADORES EM GFIP. LEI 11.941/2009. MULTA. RETROATIVIDADE BENIGNA.

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao Recurso, para excluir do lançamento os fatos geradores ocorridos até a competência 11/1999 em virtude de decadência e para que a retroatividade benigna seja aplicada em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14, de 2009, vencidos os conselheiros João Victor Ribeiro Aldinucci, Jamed Abdul Nasser Feitoza e Gregorio Rechmann Junior, que lhe deram provimento em maior extensão.

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho - Presidente e Relator

Participaram da presente sessão de julgamento os Conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho, Mauricio Nogueira Righetti, João Victor Ribeiro Aldinucci, Denny Medeiros da Silveira, Jamed Abdul Nasser Feitoza, Gregorio Rechmann Junior, Luis Henrique Dias Lima, e Renata Toratti Cassini.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto em face do Acórdão nº 04-12.906 da 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campo Grande/MS (DRJ/CGE) que julgou procedente Auto de Infração, lavrado sob o Debcad nº 35.686.098-1, por ter a empresa deixado de registrar em Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP o total das remunerações pagas aos segurados empregados, conforme registrado no Relatório Fiscal de fls. 19/24.

Impugnação

Inconformada a contribuinte apresentou impugnação alegando, em síntese, o que segue:

- Relevação da Multa: regularizou tempestivamente a GFIP de que cuida o auto de infração o que impõe sua relevação;
- Nulidade do Auto de Infração: deveria ser decretada a nulidade do AI em referência, pois não se relacionou os nomes dos empregados que deveriam, na ótica do agente fiscalizador, estar figurando nas GFIP, relativos aos períodos abrangidos pela autuação, sendo tal requisito indispensável à validade do ato fiscalizador;
- Alíquota Equivocada: faz-se necessária a correção da alíquota da competência “02/2000”, da coluna “CONTR.EMPR.”, posto que o correto será 15% (quinze por cento) e não 20% (vinte por cento), tendo em vista que a majoração dessa alíquota ocorreu com a edição da Lei nº 9.876, de 26/11/99, que só passou a produzir efeitos a partir do dia primeiro do mês seguinte ao nonagésimo dia, contados da publicação da mencionada lei (12/03/2000), conforme expresso no seu art. 8º;
- Impossibilidade de Exigência de Multa do Sucessor: o procedimento fiscal estaria a merecer reparos, pois implementa a exigência de multas à empresa por conta de supostas infrações cometidas pela sucedida Maria do Socorro Gerôncio, em desacordo com o art. 133 do CTN, que prevê a responsabilidade do sucessor somente pelo tributo. Entendimento esse que, considerado o caráter penal da multa, encontra-se em consonância com o inciso XLV da CF/1988 que prevê que a pena não passará da pessoa do acusado. Transcreve excerto do Parecer/CJ nº 1.710/99 da Consultoria Jurídica do Ministério da Previdência Social a respeito do caráter penal da multa;
- Não Discriminação da Fonte de Consulta na Contabilidade da Empresa: nulidade da autuação em virtude da omissão do agente fiscal em detalhar em seu relatório de quais contas e lançamentos contábeis foram coletados os valores que teriam deixado de ser incluídos na GFIP, mencionando apenas que ‘foram constatados nas folhas de pagamento e na contabilidade da empresa’, sem precisar a fonte. Isso teria cerceado sua defesa.

Em face da impugnação, na qual foi feito o pedido de relevação da multa aplicada a pretexto de se ter regularizado as GFIP, a Seção do Contencioso Administrativo da Delegacia da Receita Previdenciária em Campo Grande – MS restituiu os autos à autoridade autuante para que essa analisasse o pedido (vide expediente de fl. 511). Requisitou-se ainda a discriminação das contas contábeis de onde foram extraídos os fatos geradores relacionados ao Auto de Infração.

Diligência

Em resposta, a Delegacia da Receita Previdenciária em Campo Grande apresentou a seguinte manifestação:

A empresa notificada apresentou em sua impugnação as GFIP's que foram entregues nas competências normais e não GFIP's decorrentes da Autuação, assim sendo somos favoráveis a manutenção do Auto de Infração. Os valores discriminados no Relatório Fiscal da Multa Aplicada não se encontram nas GFIP's apresentadas pela empresa.

Com relação aos fatos geradores relacionados na autuação, informou que:

EMPRESA – UNIDAS CONSTRUÇÕES LTDA.

Os valores foram obtidos nas contas contábeis constante no livro Razão e Diário, sendo as seguintes: Auxílio Alimentação, Unimed, Pró-labore pago aos sócios e na conta de Salários.

Para uma maior discriminação os valores podem ser encontrados na Notificação Fiscal de Lançamento de Débito NFLD 35.686.094-9.

EMPRESA – MARIA DO SOCORRO GERÔNCIO.

Os fatos geradores desta conta foram obtidos nas contas 62.1161 e 62.215-0 do livro Razão e também na conta de Pro-Labore pago aos sócios.

Os valores também encontram-se discriminados na Notificação Fiscal de Lançamento de Débito NFLD 35.686.093-0.

EMPRESA – ORGANIZAÇÕES UNIDAS LTDA.

Quanto aos fatos geradores não inclusos na GFIP decorrente da empresa Organizações Unidas Ltda, eles foram obtidos nas contas 62.116-1 (auxílio alimentação) do Livro Razão, na conta de Salários, na conta de Pro- labore, Serviços prestados por pessoas físicas e na conta Unimed. Também está incluso neste Auto de Infração diferenças entre as folhas de pagamento e as GFIP's apresentadas a fiscalização.

Os valores também poderão ser visualizados na Notificação Fiscal de Lançamento de Débito NFLD 35.541.819-3.

Manifestação em Face da Diligência

O autuado somente reiterou as razões impugnatórias.

Decisão de Primeira Instância Administrativa

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campo Grande/MS julgou procedente o lançamento, conforme se pode verificar da ementa da decisão recorrida:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/01/1995 a 31/03/2005

FALTA DE APRESENTAÇÃO DE GFIP

Constitui infração ao artigo 32 , inciso IV, § 5 0 da Lei nº 8.212/91, com redação dada pela lei 9.528/97, apresentar a empresa a GFIP, com dados não correspondentes a todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias.

SUCESSÃO. MULTA. RESPONSABILIDADE DO SUCESSOR.

Procede ao lançamento do crédito previdenciário por descumprimento de obrigação acessória contra a empresa incorporadora, nos termos da Lei específica das Sociedades anônimas, do CTN e da legislação previdenciária.

ATENUAÇÃO E RELEVAÇÃO. AUSÊNCIA DE REQUISITOS. NÃO DEFERIMENTO.

Exigência de requisitos para a concessão de atenuação/relevação. No caso em tela, não restou comprovado o atendimento aos requisitos trazidos na legislação previdenciária, impossibilitando a concessão do benefício pretendido, pois para a relevação ou atenuação da multa aplicada é imprescindível a correção da falta.

EFEITOS DA LEI. PRAZO NONAGESIMAL

Lei entra em vigor na data de sua publicação, produzido efeitos, quanto à majoração de contribuição e ao disposto no § 4º do art. 30 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada por esta Lei, a partir do dia primeiro do mês seguinte ao nonagésimo dia daquela publicação, sendo mantida, até essa data, a obrigatoriedade dos reconhecimentos praticados na forma da legislação anterior.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA

Não é caracterizado o cerceamento do direito de defesa quando ao contribuinte é indicado, após diligência, qual as contas contábeis que deram suporte ao lançamento.

Lançamento Procedente

Recurso Voluntário

Em sede de recurso voluntário o sujeito passivo se deteve a reiterar os argumentos e repisar os pedidos apresentados na impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho – Relator

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, portanto dele conheço.

Decadência

Antes de cuidar das questões expostas no recurso voluntário, impende abordar aspectos relacionados à decadência do lançamento. Embora não tenha sido objeto de recurso, referida matéria, por se tratar de questão de ordem pública, deve ser suscitada de ofício pelo julgador administrativo.

A respeito da decadência, deve-se considerar que o lançamento em análise refere-se a auto infração por descumprimento de obrigação acessória. Ao contrário das NFLD ou dos Autos decorrentes de obrigações principais, na hipótese de obrigação acessória, a penalidade provém do descumprimento de imposição legal “de fazer” ou “deixar de fazer”, não havendo relação com a existência ou não de recolhimentos, como ocorre nos tributos sujeitos a lançamento por homologação.

De outra parte, o STF, em julgamento proferido em 12 de junho de 2008, declarou a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212/1991. No intuito de afastar qualquer questionamento quanto ao alcance da referida decisão, foi editada a Súmula Vinculante de nº 8, redigida nos seguintes termos:

Súmula Vinculante nº 8 São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.

O texto constitucional em seu art. 103-A deixa clara a extensão dos efeitos da aprovação de súmula vinculante, obrigando toda a administração pública ao cumprimento de seus preceitos. Dispõe a regra constitucional em questão:

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.

Ao ser declarada a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212, prevaleceram as disposições contidas no Código Tributário Nacional – CTN quanto ao prazo para a autoridade administrativa constituir os créditos resultantes do inadimplemento de obrigações previdenciárias.

Ao dispor sobre decadência, causa extintiva do crédito tributário, estabelece CTN em seu artigo 173:

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

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

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

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

De outro modo, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, quando ocorre pagamento antecipado, mesmo que em valor inferior ao efetivamente devido, sem que o contribuinte tenha incorrido em fraude, dolo ou simulação, aplica-se o disposto no § 4º do art. 150 do CTN, segundo o qual, se a lei não fixar prazo para homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador. Confira-se:

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

§ 1º - O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.

§ 2º - Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º - Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

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

No caso concreto, a identificação do dispositivo legal a ser aplicado, seja o art. 173, I ou art. 150 do CTN, deve considerar a natureza da exação.

A aplicação do § 4º do art. 150 do CTN somente é possível quando se está diante do pagamento de tributo, que, em data posterior, acaba por ser homologado pela autoridade administrativa expressa ou tacitamente. Contudo, conforme descrito anteriormente, *in cusu*, tem-se lançamento por descumprimento de obrigação acessória e, dessa forma, não há que se falar em recolhimento antecipado, ou seja, a contagem do prazo decadencial deve ser feita com base no art. 173, I do CTN.

Neste ponto, apenas esclareço a inaplicabilidade da Súmula CARF nº 99, considerando que a regra ali expressa se volta para lançamentos relacionados a obrigação principal em que se verifique o recolhimento antecipado, ainda que parcial, em relação a rubrica especificamente exigida em auto de infração.

Note-se que no presente caso o auto de infração tem como fundamento o fato de a empresa ter deixado de informar em GFIP fatos geradores de contribuições previdenciárias nas competências a que se refere o Relatório Fiscal da Multa Aplicada de fls. 20/24. Assim para o exame da caducidade do crédito objeto de autuação deve-se levar em consideração a data limite para entrega da GFIP.

Nesse sentido, convém verificar nos normativos próprio da GFIP - Manual da GFIP, versão 8.4, qual a data para apresentação da guia:

A GFIP/SEFIP é utilizada para efetuar os recolhimentos ao FGTS referentes a qualquer competência e, a partir da competência janeiro de 1999, para prestar informações à Previdência Social, devendo ser apresentada mensalmente, independentemente do efetivo recolhimento ao FGTS ou das contribuições previdenciárias, quando houver:

- a) recolhimentos devidos ao FGTS e informações à Previdência Social;*
- b) apenas recolhimentos devidos ao FGTS;*
- c) apenas informações à Previdência Social.*

O arquivo NRA.SFP, referente ao recolhimento/declaração, deve ser transmitido pelo Conectividade Social até o dia sete do mês seguinte àquele em que a remuneração foi paga, creditada ou se tornou devida ao trabalhador e/ou tenha ocorrido outro fato gerador de contribuição ou informação à Previdência Social. Caso não haja expediente bancário, a transmissão deve ser antecipada para o dia de expediente bancário imediatamente anterior.

O arquivo NRA.SFP, referente à competência 13, destinado exclusivamente à Previdência Social, deve ser transmitido até o dia 31 de janeiro do ano seguinte ao da referida competência.

Com base nas regras descritas acima, verifica-se que o prazo para entrega das GFIP será até o dia 7 do mês seguinte ao pagamento da remuneração, com relação à GFIP da competência da competência dezembro e do décimo-terceiro salário, o prazo somente vence nos dias 07 e 31 de janeiro do ano subsequente ou no dia útil que lhes anteceder.

Assim, como, a teor do art. 173, I do CTN, 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, considerando-se que o recorrente foi cientificado do lançamento em questão em 05/07/2005, operou-se a decadência em relação à multa aplicada para os fatos geradores ocorridos até a competência 11/1999.

Nulidade do Auto de Infração

O sujeito passivo suscita a nulidade do auto de infração sob os seguintes argumentos: i) a autoridade autuante não relacionou os nomes dos empregados que deveriam, na sua ótica, estar figurar na GFIP nas competências abrangidas na autuação; e ii) não se detalhou no relatório de fiscalização os lançamentos contábeis que deram suporte à autuação.

Essas questões foram abordadas nas decisões referentes às NFLD que trataram das obrigações principais, devendo-se aqui, como se verá no tópico subsequente, aplicar-se as conclusões advindas dessas decisões, não havendo como prosperar as alegações quanto ocorrência de cerceamento de defesa, visto que as teses sobre esse assunto foram analisadas e refutadas quando do julgamento das obrigações principais.

De todo modo, restou esclarecido na manifestação do Fisco, em resposta a indagação do Seção do Contencioso Administrativo da Delegacia da Receita Previdenciária em Campo Grande – MS, que o lançamento foi efetuado com base nas informações constantes da das contas contábeis discriminadas no livro Razão e Diário (sob a denominação Auxílio Alimentação, Unimed, Pró-labore pago aos sócios e conta de salários) e que tais fatos foram devidamente evidenciados nas NFLD relativas às obrigações principais, ou seja, a autuação teve por base informações prestadas pelo próprio contribuinte, as quais não foram desconstituídas com a apresentação de provas hábeis para tal.

Afastada, pois, a presente preliminar.

Tratamento da Obrigação Acessória Decorrente de Obrigação Principal

Importa esclarecer que, em se tratando de Auto de Infração por descumprimento da obrigação de não registrar em GFIP o total das remunerações pagas aos segurados a serviço da empresa, relacionado a NFLD ou Auto de Infração por descumprimento de obrigação principal, como é o caso, a jurisprudência do CARF é no sentido de ser justificável apenas a necessária apreciação do desfecho do julgamento da autuação que apreciou a obrigação principal, tendo em vista que o resultado dos autos de infração de obrigação acessória estão diretamente ligados ao resultado das obrigações principais. Senão vejamos trecho da ementa do Acórdão nº 2401-003.165, de 14/09/2013, sobre o assunto:

*ARTIGO 32, IV, § 5º E ARTIGO 41 DA LEI N.º 8.212/91 C/C
ARTIGO 284, II DO RPS, APROVADO PELO DECRETO N.º
3.048/99 - AIOP CORRELATOS*

*A sorte de Autos de Infração relacionados a omissão em GFIP,
está diretamente relacionado ao resultado das NFLD lavradas
sobre os mesmos fatos geradores.*

O presente Auto de Infração decorre do lançamento de créditos relativo às NFLD sob os Debcad nº 35.686.094-9 (Processo nº 35096.000434/2005-95) 35.686.093-0 (Processo nº 35096.000435/2005-30) e 35.541.819-3 (Processo nº 35096.000430/2005-15).

Assim sendo, as decisões administrativas relativas a tais lançamentos devem ser aplicadas à exação que aqui se discute. Nesse sentido, entendo necessário reproduzir no presente voto a ementa dos julgados afetos a referidos processos:

De se ressaltar que, em relação às NFLD que versam sobre as obrigações principais, foram excluídos os lançamentos afetos às competências anteriores a 07/2000. Todavia, consoante já se expressou acima, no presente Auto foram afastadas do lançamento somente as competências anteriores a 12/1999. Desse modo, resta saber qual o tratamento ser dispensado ao período de 12/1999 a 06/2000.

Nessa situação, tem-se duas possibilidades: i) se remanesceram na NFLD créditos relativos a segurados empregados (não alcançados pela decadência) e as questões de mérito tiverem sido examinadas no acórdão que trata da obrigação principal, o entendimento será reproduzido no presente julgado; ii) caso contrário, far-se-á necessário analisar se as contribuições são efetivamente devidas para se decidir sobre a procedência ou não dos lançamentos a respeito do Auto de Infração de GFIP.

Cabe repisar, por oportuno, que a extinção do direito de lançar o tributo face a decadência quinquenal não afasta a obrigação de informar em GFIP o valor correspondente à remuneração do segurado (base de cálculo da contribuição previdenciária) e que a contagem do prazo decadencial para a obrigação acessória rege-se sempre pelo art. 173, I do CTN.

No que toca o Processos 35096.000430/2005-15 (Acórdão nº 2302-003.598), a decadência de parte dos créditos relativos aos tributos lançados foi reconhecida ainda na decisão da DRJ (fls. 955/986 daquele processo). A despeito disso, remanesceram créditos relativos a todos os levantamentos contidos na NFLD, não prosperando na decisão de segunda instância as argumentações do contribuinte quanto à invalidade da autuação, isto é, as contribuições foram consideradas devidas. Assim, o auto de infração de GFIP resultante dessa NFLD é pertinente.

O mesmo se pode dizer do Processos 35096.000435/2005-30 (Acórdão nº 2302-003.697). Nesse caso, as rubricas incluídas no Auto de Infração relativo a GFIP foram AFE – AFERIÇÃO MO MSG MARIA DO SOCORRO GERÔNCIO e MAR – MARIA DO SOCORRO GERÔNCIO NDG, sendo que o entendimento do Colegiado prolator da decisão de segunda instância administrativa foi por manter a decisão da DRJ quanto à incidência do tributo sobre tais rubricas, restando incólume, desse modo, o Auto de Infração de obrigação acessória.

Circunstância diversa ocorreu com relação ao Processo nº 35096.000434/2005-95 (Acórdão nº 2402-006.164). Naquela situação os levantamentos relacionados a segurados empregados foram excluídos da autuação em razão de decadência, sem que se fizesse a análise quanto ao mérito da autuação. Por esse motivo, entendo necessário o exame das questões meritórias para chegar a uma conclusão quanto ao Auto de Infração de GFIP, tomando-se de empréstimo trechos do relatório do acórdão inserto em referido processo.

In casu, os levantamentos relacionados a segurados empregados inseridos no Auto de Infração de GFIP são os seguintes:

- 'NDG' – NÃO DECLARADO EM GFIP AA: remuneração paga a segurados empregados e não declarada em GFIP, relativa às competências 06/1999, 08/1999 a 12/1999;
- 'UNG' – UNIMED AGUIRRRE: salário indireto pago a título de seguro saúde a parte dos empregados da empresa, relativo às competências 01/1999 a 04/2000;

- 'AUX' – AUXÍLIO ALIMENTAÇÃO S/PAT AA: salário indireto pago em dinheiro e de forma disfarçada como auxílio alimentação, relativo às competências 01/1999 a 04/2000.

Não há no recurso voluntário relativo à obrigação principal qualquer contestação especificamente voltada a o mérito da autuação por descumprimento da obrigação principal quanto ao levantamento NDG, mas apenas o argumento genérico de que:

A requerente contesta cada um dos demais lançamentos realizados pelo fisco através da NFLD epigrafada, por serem indevidos, o que se prova mediante a análise da documentação relacionada aos mesmos, juntada até agora pela defesa, demonstradores da regularidade da situação do contribuinte nesses casos.

A despeito do que se infere no apelo recursal, não se acostaram aos autos sequer indícios de prova que pudesse atestar referida asserção, o que impõe, sem maiores tergiversações, a manutenção da autuação referente ao levantamento NDG, posto se tratar de diferença de remuneração paga a segurados empregados não declarada em GFIP e sobre a qual não foram recolhidas contribuições previdenciárias ou destinadas a terceiros.

Referida situação é extensiva ao levantamento PGR – PRO LABORES AGUIRRE, em relação ao qual também não há qualquer argumento ou prova apto a afastar a autuação, conforme se verifica do Acórdão nº 2402-006.164, relativo à obrigação principal.

Quanto às rubricas UNG e AUX, seguro saúde pago a parte dos empregados e salário indireto pago em dinheiro sob o título de auxílio alimentação, dispõe o **caput**, inciso I e alíneas “c” e “q” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991:

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

I - para o 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 a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa;(Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

[...]

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:(Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

[...]

c) a parcela "in natura" recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, nos termos da Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976;

[...]

q) o valor relativo à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio da empresa ou por ela conveniado, inclusive o reembolso de despesas com medicamentos, óculos, aparelhos ortopédicos, despesas médico-hospitalares e outras similares, desde que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa; (Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

[...]

Nos termos dos dispositivos supra, o salário-de-contribuição (base de cálculo das contribuições previdenciárias) abrange a totalidade dos rendimentos pagos ao empregado durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma. Por outro lado, a lei isenta da contribuição a parcela “*in natura*” recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e ainda o valor relativo à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio da empresa ou por ela conveniado, desde que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa.

Veja-se que os valores pagas a título de seguro saúde e auxílio alimentação estão em desacordo com as normas de isenção referidas nas alíneas “c” e “q” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991, eis que, no caso do seguro saúde, apenas parte dos empregados da empresa faziam jus ao benefício e o auxílio alimentação era pago em pecúnia e, portanto, em desacordo com o Programa de Alimentação do Trabalhador, instituído pela Lei nº 6.321/1976.

Por essa razão, ressalvadas as competências alcançadas pela decadência e excluídos os valores relacionados ao LANÇAMENTO ‘COO’ – SERVIÇOS COOPERATIVA AGUIRRE, o Auto de Infração deve ser mantido especificamente em relação àquelas rubricas incluídas no Processo nº 35096.000434/2005-95, cujos valores deveriam ter sido informados em GFIP.

Alíquota equivocada

Com relação à assertiva de que seria necessária a correção da alíquota da competência “02/2000”, da coluna “CONTR.EMPR.”, posto que o correto será 15% (quinze por cento) e não 20% (vinte por cento). Tem-se a esclarecer que alíquota da contribuição devida pela empresa autuada totaliza 23% (contribuição patronal + RAT) e não 20% como argumenta a recorrente. Há que se esclarecer ainda que esse percentual não sofreu nenhuma alteração desde a edição da Lei nº 8.212/1991, conforme se pode verificar da redação original dos dispositivos que cuidam da matéria:

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

I - 20% (vinte por cento) sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados empregados, empresários, trabalhadores avulsos e autônomos que lhe prestem serviços;

II - para o financiamento da complementação das prestações por acidente do trabalho, dos seguintes percentuais, incidentes sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos:

[...]

c) 3% (três por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado grave. (Grifei)

É bem possível que o sujeito passivo tenha feito alguma confusão ao examinar as alterações promovidas na Lei de Custeio pela Lei nº 9.876, de 26/11/1999. Contudo, impende asseverar que a alíquota majorada pela Lei nº 9.876/1999 foi a da contribuição dos segurados qualificados como “contribuintes individuais e facultativos”, enquanto que o presente Auto de Infração diz respeito a ausência de registro em GFIP de informação sobre remuneração pagas aos segurados empregados e não a outras espécies de segurados.

Sem nenhuma razão o recorrente neste ponto.

Impossibilidade de exigência de multa do sucessor

Quanto às ponderações sobre a impossibilidade de exigência de multa da empresa ora recorrente por conta de infrações cometidas pela sucedida Maria do Socorro Gerôncio, também não vejo como acolher a tese recursal.

Em relação a esse tema, o Superior Tribunal de Justiça - STJ, no julgamento do REsp nº 923.012/MG, de 04/06/2013, submetido à sistemática do art. 543-C do antigo Código de Processo Civil – CPC, consolidou o entendimento de que:

A responsabilidade tributária do sucessor abrange, além dos tributos devidos pelo sucedido, as multas moratórias ou punitivas, que, por representarem dívida de valor, acompanham o passivo do patrimônio adquirido pelo sucessor, desde que seu fato gerador tenha ocorrido até a data da sucessão.

O acórdão daquela Corte Superior gerou inclusive a Súmula 554/STJ, publicada em 15/12/2015, com o seguinte teor:

Na hipótese de sucessão empresarial, a responsabilidade da sucessora abrange não apenas os tributos devidos pela sucedida, mas também as multas moratórias ou punitivas referentes a fatos geradores ocorridos até a data da sucessão.

Não se olvide que, a teor do § 2º art. do 62 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015 – RICARF, decisões do STJ, proferidas sob a sistemática do art. 543-C do antigo CPC, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. Confira-se:

Art. 62 [...]

[...]

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no

âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

Portanto, nego provimento ao recurso quanto a essa matéria.

Relevação da multa

Infere a recorrente que, por ter regularizado tempestivamente as GFIP de que trata o auto de infração, a multa que lhe foi imposta há de ser relavada.

Destaca-se que, à época do lançamento, vigorava o art. 291 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999, o qual possibilitava a exclusão da multa em questão, caso o infrator, sendo primário, corrigisse a falta e apresentasse pedido nesse sentido dentro do prazo de defesa.

Contudo, a despeito do que fora urdido na impugnação e também na peça recursal, as GFIP e demais documentos apresentados pela recorrente (fls. 31/501) são exatamente os mesmos documentos exibidos ainda no decorrer do procedimento fiscal. Significa dizer que não foi efetuada qualquer regularização em referidas guias em decorrência da autuação, ou seja, os valores discriminados no Relatório Fiscal da Multa Aplicada não se encontram informados nas GFIP apresentadas pela empresa a pretexto de ter corrigido as faltas apontadas pelo Fisco.

Por essas razões, não vejo como acolher os argumentos do recorrente.

Multa mais benéfica

Outra questão não alegada no apelo da recorrente e que merece ser retratada neste voto diz respeito à aplicação da multa mais benéfica. Neste caso, embora não se esteja diante de questão de ordem pública, há de se considerar que, como a edição da norma que alterou a sistemática de aplicação da multa é posterior à interposição do recurso, não teve a contribuinte oportunidade de apresentar manifestação a esse respeito.

Com o advento da Medida Provisória Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, houve profunda alteração no cálculo das multas decorrentes de descumprimento das obrigações principais e acessórias relacionadas às contribuições previdenciárias. Nesse passo, não obstante o auto de infração ter sido lavrado em face da legislação vigente à época do lançamento, verifica-se possível a retroação da novel legislação, em benefício do sujeito passivo, em razão do disposto no art. 106 do CTN. *In verbis*:

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. (Grifos nossos)

Na sistemática anterior, constatada a falta de recolhimento do tributo acompanhada da infração de omitir fatos geradores em GFIP, aplicava-se a multa por

inadimplemento da obrigação principal (inciso do II do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 – redação antiga), cumulada com a penalidade decorrente do descumprimento da obrigação acessória (§§ 4º e 5º do art. 32 da Lei n.º 8.212/1991 – dispositivos revogados).

A multa aplicada sobre as contribuições lançadas (descumprimento da obrigação principal) variava de acordo com a fase processual do lançamento, ou seja, quanto mais cedo o contribuinte quitava o débito, menor era a multa imposta, o descumprimento da obrigação acessória era punido com multa correspondente a 100% (cem por cento) da contribuição não declarada, ficando a penalidade limitada a um teto calculado em função do número de segurados da empresa.

Com a edição da Medida Provisória 449/2008, inseriu-se o art. 32-A na Lei nº 8.212/1991, com a seguinte redação:

“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.

Além disso, foi também alterado o art. 35 e incluído na Lei de Custeio Previdenciário o art. 35-A. Referidos artigos dispõem:

Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em

legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996¹. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996².

Do exame dos dispositivos acima descritos é possível concluir que:

- a) o art. 32-A aplica-se a situações em que se verifica, mediante procedimento de ofício, isoladamente, a não entrega de GFIP ou sua entrega com incorreções ou omissões;
- b) o art. 35 refere-se a multa de mora decorrente do pagamento em atraso, mas espontâneo, de contribuições previdenciárias (0,33% ao dia limitada a 20%); e
- c) o art. 35-A trata da multa aplicada em procedimento de ofício no patamar ordinário de 75%, por descumprimento da obrigação principal e/ou acessória.

Ressalte-se que, no caso de procedimento de ofício, inaplicável é a nova redação do art. 35, visto que voltada ao recolhimento espontâneo do tributo.

Pois bem, para sabermos qual a multa aplicável ao caso concreto, atendendo à retroatividade benigna estabelecida na alínea “c” do inciso II do art. 106 do CTN, será necessário analisar as peculiaridades envolvidas na ação fiscal que deu origem ao lançamento, posto ser necessário que as penalidades sopesadas apresentem natureza material semelhante, tendo em vista que as normas cotejadas devem estar voltadas para condutas de mesma espécie.

Para tanto, necessário verificar se o procedimento fiscal redundou exclusivamente na aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória (não entrega ou entrega de GFIP ou sua entrega sem informação relativa a todos os fatos geradores das contribuições previdenciárias) ou se, além disso, o sujeito passivo deixou de recolher os tributos não informados na guia.

Assim, caso se esteja diante de infração exclusivamente pelo descumprimento das obrigações acessórias previstas nos revogados §§ 4º ou 5º do art. 32 da Lei nº 8.212/1991, a penalidade mais benéfica deve ser aferida a partir da comparação entre tais dispositivos e aquelas referidas no art. 32-A da mesma lei, inserido pela Medida Provisória 449/2008.

Não obstante, no procedimento que deu origem ao presente auto de infração foram, repita-se, também lavradas NFLD sob os Debcad nº 35.686.094-9 (Processo nº 35096.000434/2005-95) 35.686.093-0 (Processo nº 35096.000435/2005-30) e 35.541.819-3 (Processo nº 35096.000430/2005-15) por não recolhimento dos tributos devidos, de sorte que restaram descumpridas tanto obrigações principais quanto a acessória pelo não registro de

¹ 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.(Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

[...]

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

[...]

² Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

[...]

informações sobre a remuneração de segurados em GFIP, prevista no revogado § 5º do art. 32 da Lei de Custeio.

Ressalte-se que, a partir da inclusão do art. 35-A da Lei nº 8.212/1991, pela MP nº 449/2008, ocorrendo também o lançamento da obrigação principal, a penalidade decorrente de erro ou omissão em GFIP fica incluída na multa de ofício constante no crédito constituído, ou seja, incabível, com fulcro na norma atual, a aplicação simultânea de multas por descumprimento de obrigação principal e acessória.

Nesse caso, a multa mais benéfica deve ser calculada a partir da comparação entre soma da multa aplicada nos lançamento pelo descumprimento da obrigação principal, nos termos do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 (redação vigente à época do lançamento) e da referente à obrigação acessória de que trata o § 5º do art. 32 da Lei nº 8.212/1991 (redação vigente à época do lançamento) com a multa de ofício calculada na forma do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941/2009.

Observe-se que, no caso de competências em que a obrigação principal tenha sido atingida pela decadência (pela antecipação do pagamento nos termos do art. 150, § 4º, do CTN), subsistindo a penalidade em razão da obrigação acessória, isoladamente, relativa às mesmas competências, não atingidas pela decadência posto que regidas pelo art. 173, I do CTN, deve o valor da multa ficar limitado àquele previsto no artigo 32-A da Lei nº 8.212, de 1991.

Convém ressaltar que o entendimento trazido neste voto está em consonância com o que dispõe o art. 476-A Instrução Normativa RFB nº 971/2009 e na Portaria PGFN/RFB nº 14/2009, que tratam tanto de lançamentos de obrigação principal quanto de obrigação acessória, em conjunto ou isoladamente.

Conclusão

Ante o exposto, voto por afastar as preliminares e DAR PARCIAL PROVIMENTO ao recurso voluntário, para excluir do lançamento os fatos geradores ocorridos até a competência 11/1999, e para que a retroatividade benigna seja aplicada de conformidade com a Portaria Conjunta PGFN/RFB nº14/2009.

(assinado digitalmente)
Mário Pereira de Pinho Filho