



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

Processo n° 10860.720965/2011-15
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2402-003.391 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de fevereiro de 2013
Matéria SALÁRIO INDIRETO: PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS (PLR) E TRANSPORTE EM DINHEIRO. CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA: RETENÇÃO. AUTO DE INFRAÇÃO: GFIP SEM FATOS GERADORES.
Recorrente GRAUNA AEROSPACE S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL:

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS (PLR).
 DESACORDO COM A LEI. INCIDÊNCIA.

A parcela paga aos empregados a título de participação nos lucros ou resultados, em desacordo com as diretrizes fixadas pela legislação pertinente, integra o salário de contribuição.

PREVIDENCIÁRIO. CUSTEIO. CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA.
 RETENÇÃO 11%.

A empresa, como contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, fica obrigada a reter e recolher onze por cento sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviço.

VALE-TRANSPORTE PAGO EM PECÚNIA. NÃO-INCIDÊNCIA.
 ALINHAMENTO COM A JURISPRUDÊNCIA DO STJ E STF.

Em decorrência de entendimento da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF) e Superior Tribunal de Justiça (STJ), não incide contribuição previdenciária sobre os valores pagos em dinheiro a título de vale-transporte.

MULTA DE MORA. APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO VIGENTE À ÉPOCA DO FATO GERADOR.

O lançamento reporta-se à data de ocorrência do fato gerador e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada. Para os fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449/2008, aplica-se a multa de mora nos percentuais da época (redação anterior do artigo 35, inciso II da Lei 8.212/1991).

DA OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA:

OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA ACESSÓRIA. DESCUMPRIMENTO. INFRAÇÃO.

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

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

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

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

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para exclusão dos valores relativos ao auxílio-transporte pago em dinheiro, para recálculo da multa nos termos do artigo 35 da Lei nº 8.212/91 vigente à época dos fatos geradores, observado o limite de 75% e para adequação ao artigo 32-A da Lei nº 8.212/91 da multa por omissão de fatos geradores em GFIP, caso mais benéfica. Vencido o Conselheiro Lourenço Ferreira do Prado que também excluía a parte relativa à participação nos lucros ou resultados.

Julio Cesar Vieira Gomes - Presidente

Ronaldo de Lima Macedo - Relator

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

Relatório

Trata-se de lançamento fiscal decorrente do descumprimento de obrigação tributária principal, referente às contribuições devidas à Seguridade Social, incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados e contribuintes individuais, relativas à parcela dos segurados não descontada e à parcela patronal, incluindo as contribuições para o financiamento das prestações concedidas em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (SAT/GILRAT) e as contribuições destinadas a outras Entidades/Terceiros, bem como os valores relativos à retenção de 11% sobre o valor bruto de notas fiscais/faturas de prestação de serviços realizados mediante cessão de mão-de-obra, para as competências 01/2007 a 12/2008.

Também há o lançamento pelo descumprimento de obrigação acessória, que consiste em a empresa apresentar a Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP) com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

O Relatório Fiscal informa que os fatos geradores das contribuições lançadas decorrem das remunerações pagas e/ou creditadas aos segurados empregados e contribuintes individuais que trabalharam na empresa, bem como os valores relativos à retenção de 11% sobre o valor bruto de notas fiscais/faturas de prestação de serviços.

Esse Relatório Fiscal informa que os créditos tributários foram constituídos por meio dos seguintes lançamentos fiscais:

1. DEBCAD 37.282.236-3, relativo a contribuições patronais e do contratante de serviços, sobre a remuneração de empregados e contribuintes individuais e relativas à retenção sobre a remuneração de serviços prestados com cessão de mão-de-obra;
2. DEBCAD 37.282.237-1, relativo a contribuições arrecadadas de segurados empregados e contribuintes individuais, cuja responsabilidade pelo recolhimento é da fonte pagadora (empregador e contratante dos serviços);
3. DEBCAD 37.282.238-0, relativo a contribuições para outras Entidades (salário-educação/FNDE, SEBRAE, INCRA, SENAI E SESI);
4. DEBCAD 37.282.239-8, por descumprimento de obrigação tributária acessória (apresentar GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias).

Esses créditos tributários lançados foram codificados em levantamentos fiscais, assim denominados:

1. “**PR - PLR DESACORDO LEGISLAÇÃO**” e “**PR1 - PLR DESACORDO LEGISLAÇÃO**” → indicados no Anexo I (fls. 230/271), trata-se de pagamentos realizados a título de participação nos lucros e resultados, considerados remuneração indireta pela fiscalização, na medida em que os pagamentos deram-se em desacordo com a Lei 10.101/2000 (conversão da Medida Provisória 794/94). Consta do Relatório Fiscal: “(...) *é necessário ainda que este acordo preveja regras claras e objetivas, índices de produtividade, qualidade e lucratividade, e programa de metas e resultados (...)*”. Os valores considerados constaram das folhas de pagamentos, mas não foram declarados em GFIP;
2. “**TD - PG VALE TRANSPORTE EM ESPÉCIE**”, “**TD1 - PG VALE TRANSPORTE EM ESPÉCIE**” e “**TD2 - PG VALE TRANSPORTE EM ESPÉCIE**” → indicados no Anexo II (fls. 272/307), trata-se de valores despendidos a título de “reembolso de transporte”, considerados “remuneração indireta”, porque pagos em dinheiro;
3. “**PL - PGTO REMUN ADMIN E CONSELHEIRO**” e “**PL1 - PGTO REMUN ADMIN E CONSELHEIRO**” → indicados no Anexo III (fls. 308/309), trata-se de valores pagos a administradores e conselheiros, apurados a partir da comparação de informações constantes de DIRF e GFIP, cujas remunerações não foram submetidas à tributação das contribuições previdenciárias;
4. “**SG - RETENÇÃO CMO NINOS**” e “**SI - BC RETENÇÃO CMO WELLINTON**”, serviços de garçom; “**M1 - BC RETENÇÃO CMO PRESTCLIN DEZ**” e “**MT - BC RETENÇÃO CMO PRESTICLIN**”, serviços de médico do trabalho; “**G1 - BC RETENÇÃO CMO NINOS S DEZ 08**” e “**II - BC RETENÇÃO CMO WELLINTON DEZ**”, serviços de informática, prestados com cessão de mão-de-obra. Consta do Relatório Fiscal os seguintes delineamentos: (i) os serviços de garçom teriam sido contratados de forma “verbal”, havendo contrato escrito apenas em relação ao fornecimento de refeições, o que era faturado em documentos fiscais próprios; (ii) os serviços médicos eram realizados nas dependências do Contribuinte, em dias e horários pré-estabelecidos; (iii) os serviços de informática também eram prestados nas dependências do Contribuinte, devendo ser realizados por Wellington Pereira Gouveia, constando que: “(...) *deverão ser executados conforme instruções da empresa CONTRATANTE, a qual fornecerá o material necessário para o desenvolvimento dos mesmos, indicando o espoco específico que deverá ser seguido (...)*”.

Com o advento da MP 449/2008 (convertida na Lei 11.941/2009), foram alteradas a sistemática de cálculo das multas incidentes sobre contribuições previdenciárias não recolhidas no vencimento, assim como as multas relativas ao inadimplemento de obrigações tributárias acessórias relativas à GFIP, em razão do que foram comparadas as sistemáticas de cálculo da multa, optando-se, em cada competência, pela menos onerosa ao Contribuinte, nos termos do artigo 106 do Código Tributário Nacional (CTN), observando-se a regra prevista no Parecer PGFN/CAT 433.

A ciência do lançamento fiscal ao sujeito passivo deu-se em 20/05/2011 (fl.01).

A autuada apresentou impugnação tempestiva, alegando, em síntese, que:

1. **Participação nos lucros e resultados (PLR).** A empresa afirma que: “[...] Nesse sentido é que incorre em equívoco a autuação da fiscalização, visto que o PLR independe de lei para sua aplicação. O próprio texto constitucional foi claro ao afirmar que somente a participação na gestão da empresa depende de lei que defina quais os critérios que devem ser observados para que haja tal participação na gestão [...]”. Na sequência: “[...] O fiscal, simplesmente aduziu que o acordo praticado pelo Impugnante estaria contrario ao que prevê a lei 10.101/00, sem contudo mencionar qual seria tal contrariedade. Simplesmente aduziu que os acordos não atendia aos requisitos sem se aprofundar qual elemento que estaria ausente nos mesmos que ensejou a sua contrariedade legal [...]”;
2. **Pagamentos a título de vale transporte.** Afirma que: “[...] Porém, na legislação não há fixação de qualquer penalidade ou efeito específico do pagamento deste em pecúnia. Assim, não havendo proibição legal e ninguém sendo obrigado a fazer ou deixar de fazer algo senão em virtude de lei, não cabe a administração pública aplicar o que a lei não prevê. O pagamento em dinheiro estaria, aliás, autorizado pela Constituição Federal (CF), artigo 7º, inciso XXVI, artigo 7º da Lei 7.418/1985 e pelo artigo 611 da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), sendo, inclusive, corroborado pela jurisprudência, acrescentando-se, ainda que neste caso haveria a previsão em acordo coletivo [...]”;
3. **Serviços com cessão de mão-de-obra e retenção.** Quanto à obrigação de realizar a retenção e o recolhimento, no caso de faturas relativas à remuneração de serviços prestados com cessão de mão-de-obra, transcreve as hipóteses excepcionais do artigo 120 da Instrução Normativa RFB 971/2009. Afirma que, quanto aos serviços prestados pela Presticlin, estaria enquadrado na hipótese dos casos em que os serviços envolveriam “profissão regulamentada”, a profissão médica, no caso: “[...] No próprio relatório fiscal está convencionado que o serviço seria prestado por um médico do trabalho, ou seja, um profissional cuja profissão é regulamentada por um órgão de classe. É importante salientar que o inc. III do art 120 é composto por duas partes distintas, quais sejam, contratação DE profissionais relativos ao exercício de profissão regulamentada por legislação federal OU serviços de treinamento e ensino definidos no inciso X do art. 118, desde que prestados pessoalmente pelos sócios [...]”. Mesmo quanto aos serviços de informática: “[...] Da mesma forma a Impugnante também estaria dispensada da retenção no tocante aos serviços prestados pela terceirizada PATRÍCIA FABIANA DOS SANTOS ME, pois a situação se enquadra no inc. II do art. 120 da IN RFB 971/09. No caso daquela prestadora, conforme se infere de seu cadastro junto

a JUCESP trata-se de firma individual, não sendo portanto uma sociedade sim uma pessoa física que possui um CNPJ. (...) Sendo assim, em relação a tais serviços, a Impugnante rechaça a obrigação da retenção, visto que a IN 971/09 (que por sua vez revogou INs anteriores que tinham o mesmo conteúdo), no art 120 incs. II e III a dispensavam de proceder em relação aos prestadores PRESTICLIN SERVIÇOS MÉDICOS LTDA e PATRÍCIA FABIANA DOS SANTOS, devendo portanto ser revisto o auto em relação a tais verbas [...]”;

4. **Divergências DIRF x GFIP.** A Impugnação inicia suas ressalvas questionando o próprio conteúdo da DIRF: “[...] reconheceu a ocorrência de um erro em seu sistema operacional, o que não significa que a tributação devida no caso foi omitido e por consequência inadimplida. Ora, a fiscalização se ateve somente as informações da DIRF como sendo as corretas. PORÉM, O QUE GARANTE QUE O ERRO NÃO FOI EM RELAÇÃO À DIRF, CUJOS VALORES ALI REFERENDADOS ESTÃO INCORRETOS? (...) Se a folha de pagamentos confere com a GFIP, por óbvio o equívoco está em relação àquilo que foi informado na DIRF e não o contrário como entendeu a fiscalização [...]”.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em Campinas/SP – por meio do Acórdão nº 05-35.163 da 7ª Turma da DRJ/CPS (fls. 453/472) – considerou o lançamento fiscal procedente em sua totalidade, eis que ele encontra-se revestido das formalidades legais, tendo sido lavrado de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam o assunto.

A Notificada apresentou recurso voluntário (fls. 475/523), manifestando seu inconformismo pela obrigatoriedade do recolhimento dos valores lançados e no mais efetua repetição das alegações da peça de impugnação.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil (DRF) em Taubaté/SP encaminha os autos ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) para processo e julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Ronaldo de Lima Macedo, Relator

Recurso tempestivo. Presentes os pressupostos de admissibilidade, conhecimento do recurso interposto.

DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL:

Insurge-se sobre a retenção das contribuições sociais previdenciárias, referente à obrigação da Recorrente de reter 11% sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura emitida pelas prestadoras de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra.

A Recorrente afirma que os serviços que lhe foram prestados não estão sujeitos à retenção da contribuição previdenciária de 11%, já que o Fisco se apoiou em presunções. Assim, os serviços prestados por Presticlin Serviço Médico Ltda (serviços de medicina do trabalho) e pela firma individual Patrícia Fabiana dos Santos ME enquadrar-se-iam em hipóteses legais que excluiriam a obrigação de realizar a retenção e recolhimento (serviços prestados pessoalmente pelo titular e relativos a profissões regulamentadas por legislação federal).

Com relação à prestação de serviços médicos, percebe-se que ela se enquadra dentre os serviços profissionais regulamentados pela legislação federal. Contudo, este é apenas um dos requisitos legais que deve ser atendido, para efeito de dispensa da retenção. Logo, há outros requisitos previstos no inciso III do artigo 120 da Instrução Normativa RFB 971/2009, a saber: os serviços devem ser prestados pessoalmente pelos sócios, sem o concurso de empregados ou de outros contribuintes individuais.

Instrução Normativa RFB 971/2009:

Art. 120. A contratante fica dispensada de efetuar a retenção, e a contratada, de registrar o destaque da retenção na nota fiscal, na fatura ou no recibo, quando:

I - o valor correspondente a 11% (onze por cento) dos serviços contidos em cada nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços for inferior ao limite mínimo estabelecido pela RFB para recolhimento em documento de arrecadação;

II - a contratada não possuir empregados, o serviço for prestado pessoalmente pelo titular ou sócio e o seu faturamento do mês anterior for igual ou inferior a 2 (duas) vezes o limite máximo do salário-de-contribuição, cumulativamente;

III - a contratação envolver somente serviços profissionais relativos ao exercício de profissão regulamentada por legislação federal, ou serviços de treinamento e ensino definidos no inciso X do art. 118, desde que prestados pessoalmente pelos sócios, sem o concurso de empregados ou de outros contribuintes individuais;

§ 1º Para comprovação dos requisitos previstos no inciso II do caput, a contratada apresentará à tomadora declaração assinada por seu representante legal, sob as penas da lei, de que não possui empregados e o seu faturamento no mês anterior foi igual ou inferior a 2 (duas) vezes o limite máximo do salário-de-contribuição.

§ 2º Para comprovação dos requisitos previstos no inciso III do caput, a contratada apresentará à tomadora declaração assinada por seu representante legal, sob as penas da lei, de que o serviço foi prestado por sócio da empresa, no exercício de profissão regulamentada, ou, se for o caso, por profissional da área de treinamento e ensino, e sem o concurso de empregados ou contribuintes individuais, ou consignará o fato na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços.

Ocorre, no entanto, que a Recorrente apenas alega que os serviços enquadrar-se-iam dentre aqueles relativos à profissão regulamentada, mas não demonstra que tenham sido realizados pelo sócio da prestadora, tampouco que não tenham sido realizados por empregado ou contribuinte individual. Também não há nos autos qualquer declaração da contratada afirmando que o serviço foi prestado pelo seu sócio e sem o concurso de empregados ou contribuintes individuais, nem tal fato está consignado na nota fiscal ou no recibo de pagamento.

Com relação aos serviços prestados pela firma individual Patrícia Fabiana dos Santos ME, está expresso no contrato de prestação de serviços (fls. 360/363) que a firma individual irá prestar a Recorrente serviços de informática, sendo que estes serão realizados por Wellington Pereira Goveia, que não é sócio ou titular da empresa.

Verifica-se que as pessoas físicas que prestaram serviços à Recorrente possuem vínculo com as contratadas, e não com a contratante (Recorrente). Ficou evidenciado nos autos que as contratadas colocavam os trabalhadores à disposição da contratante e os serviços eram prestados de forma contínua. Isso está consubstanciado no item 6, com seus subitens, do Relatório Fiscal.

Nesse mesmo sentido, o art. 31, § 3º, da Lei 8.212/1991 define o que seja cessão de mão-de-obra para os fins da legislação previdenciária, exigindo serviços contínuos, relacionados ou não com a atividade fim da empresa, que o foi o caso do presente processo.

Lei 8.212/1991:

Art. 31. (...)

*§ 3º Para os fins desta Lei, entende-se como cessão de mão-de-obra **a colocação à disposição do contratante**, em suas dependências ou nas de terceiros, **de segurados que realizem serviços contínuos, relacionados ou não com a atividade fim da empresa**, quaisquer que sejam a natureza e a forma de contratação. (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).*

Portanto, restou configurada a prestação de serviços com cessão de mão-de-obra e a obrigação da empresa autuada de reter e recolher o valor retido em nome das empresas cedentes de mão-de-obra, em observância ao ditame legal.

Por sua vez, a Lei 8.212/91, com a redação dada pela Lei 9.711/1998, obriga diretamente o contratante dos serviços a efetuar a retenção. O seu art. 31 assim dispõe:

Art. 31. A empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher a importância devida até o dia dois do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura, em nome da empresa cedente de mão-de-obra, observado o disposto no parágrafo 5º do art. 33.

§ 1º O valor retido de que trata o caput, que deverá ser destacado na nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, será compensado pelo respectivo estabelecimento da empresa cedente da mão-de-obra, quando do recolhimento das contribuições destinadas à Seguridade Social devidas sobre a folha de pagamento dos segurados a seu serviço. (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 21/11/98)

§ 2º Na impossibilidade de haver compensação integral na forma do parágrafo anterior, o saldo remanescente será objeto de restituição. (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 20/11/98)

Nesse sentido, após o advento da retenção não há mais que se falar em responsabilidade solidária do tomador para com o contratante de serviços mediante cessão de mão-de-obra, pois aquele passa a ter como obrigação reter 11% (onze por cento) do valor bruto da nota fiscal de serviços.

Assim, a tomadora (Recorrente) está obrigada a tal procedimento, independente do fato de a prestadora ter efetuado ou não o recolhimento das contribuições.

E o Fisco, ao constatar a prestação de serviço com cessão de mão-de-obra e a falta da retenção, lavrou corretamente os valores lançados da retenção no presente auto de infração, em observância ao disposto no § 5º do art. 33 da Lei 8.212/1991, abaixo transcrito:

Art. 33. (...)

§ 5º O desconto de contribuição e de consignação legalmente autorizadas sempre se presume feito oportuna e regularmente pela empresa a isso obrigada, não lhe sendo lícito alegar omissão para se eximir do recolhimento, ficando diretamente responsável pela importância que deixou de receber ou arrecadou em desacordo com o disposto nesta Lei. (g.n.)

Com isso, se a obrigação legal é descumprida somente o tomador de serviço (Recorrente) será responsável exclusivo pelos valores devidos, em razão da presunção de recolhimento, prevista no art. 33, § 5º, da Lei 8.212/1991, ao qual remete o próprio art. 31 da mesma Lei.

Dessa forma, não há razão nos argumentos da Recorrente retromencionados.

Quanto aos valores lançados em decorrência da remuneração proveniente da Participação nos Lucros e Resultados (PLR), o procedimento de auditoria fiscal demonstrou que tal verba foi paga em desconformidade com a legislação que rege a matéria.

Esclarecemos que – conforme o disposto no art. 28, alínea “j”, § 9º, da Lei 8.212/1991 – é isenta de contribuição previdenciária apenas a verba decorrente de participação nos lucros ou resultados da empresa que fora paga ou creditada de acordo com a lei específica, no caso a Lei 10.101/2000. No presente processo, a remuneração, cognominada de participação nos lucros e resultados, paga aos segurados fora realizada em desacordo com o mencionado diploma legal e, com isso, deverá integrar o salário de contribuição dos valores lançados.

Lei 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 9.528, de 10/12/97).

(...)

§ 9º. Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:

(...)

*j) a participação nos lucros ou resultados da empresa, **quando paga ou creditada de acordo com a lei específica**; (g.n.)*

Nesse sentido, a Lei 10.101/2000 estabelece os critérios para o pagamento do PRL e a Lei 8.212/1991 determina que apenas não integra o salário de contribuição a participação nos lucros paga de acordo com o estabelecido na lei específica.

Portanto, para não integrar a base de cálculo da contribuição previdenciária, o pagamento a título de PRL deve seguir o que determina a Lei 10.101/2000:

Art. 2º. 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. (...)

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.

Verifica-se que a verba cognominada de Participação nos Lucros ou Resultados foi paga pela empresa em desacordo com os dispositivos legais, conforme devidamente enfatizado no conjunto fático-probatório do Relatório Fiscal, este acompanhado dos Acordos Coletivos de Trabalho firmados nos anos de 2007 (fls. 325/327 e fls. 331/334) e 2008 (fls. 328/330 e fls. 335/338), bem como nos elementos acostados pela Recorrente nas peças de defesa, visto que tais Acordos Coletivos de Trabalho:

1. não estipulam critérios a serem cumpridos pelos trabalhadores;
2. não estipulam metas a serem atingidas, não constam formas de apuração dos resultados referentes às supostas metas inicialmente fixadas. Também não estabelecem quaisquer índices pretendidos pela empresa, tais como: produtividade, qualidade ou lucratividade. Determinam apenas o valor a ser pago e datas de pagamento. No ano de 2008, estabelecem que haveria “interesse” de pagar um “adicional”, “(...) caso o resultado (Lucro líquido do período) seja positivo no ano fiscal de 2008 (...)”.

Embora devidamente intimada para apresentação de documentos, a Recorrente não apresentou os resultados do cumprimento de metas, índices e parâmetros, restando comprovado o pagamento de PLR em desacordo com a Legislação. Isso está consubstanciado nos Acordos Coletivos de Trabalho que registram:

“ Estabelecimento de Caçapava (2007)

O objeto do acordo: *O Presente acordo objetiva implantar o sistema de participação nos resultados da EMPRESA abrangendo todos os seus empregados registrados no estabelecimento supra mencionado, atendendo as disposições na lei nº 10.101/00.*

CLÁUSULA SEXTA. *Como pagamento da PLR do ano 2007 fica estipulado o valor máximo de R\$1.150,00 (Hum mil cento e cinquenta reais), que será pago em uma parcela no dia 13/07/2007).*

Quanto ao estabelecimento de metas: *Convencionam as partes, que para o próximo período, e períodos futuros, sejam novamente estabelecidas metas para o atingimento dos*

resultados nas atividades e reduções de custos operacionais a serem estabelecidas em comum acordo e conhecimento da comissão e dos funcionários.

.....
Estabelecimento de Caçapava (2008)

CLÁUSULA SEXTA. *Como pagamento da PLR do ano 2008 fica estipulado o valor máximo de R\$800,00 (Oitocentos reais) conforme clausula 5º. que serão pagos da seguinte maneira:*

A) Em uma parcela de R\$500,00 a título de antecipação no dia 15/08/2008 aos empregados que foram admitidos até 30 de junho de 2008,

B) Em uma parcela no dia 16/02/2009 aos empregados que foram admitidos de 01 de julho de 2008 a 31 dezembro de 2008.

Em uma parcela aos empregados demitidos, que terão o prazo de 01/09/2008 a 15/10/2008 para retirar o pagamento que será feito através de cheque nominal em nossas dependências.

CLÁUSULA SÉTIMA. *Fica pré-acordado o interesse da Graúna em discutir sobre o pagamento de um valor adicional de R\$300,00 (Trezentos Reais), caso o resultado (Lucro líquido do período) seja positivo no ano fiscal de 2008, no prazo de 15 dias após apresentação do balanço financeiro nos jornais.*

.....
Estabelecimento de Botucatu (2007)

O objeto: *As partes celebram o presente acordo, com fulcro nas disposições do artigo 7º. Inciso XI, da Constituição Federal e Lei nº 10.101 de 19 de Dezembro de 2000.*

6 – Valor e forma de pagamento

Fica garantido como pagamento mínimo do Programa de Participação nos Resultados da Empresa, valor de R\$1.150,00 (Hum mil cento e cinquenta reais).

O valor justado será pago em 2 parcelas, sendo 50% em 31 de Outubro de 2007 e 50% em janeiro de 2008.

.....
Estabelecimento de Botucatu (2008)

6 – Valor e forma de pagamento

Fica garantido como pagamento do Programa de Participação nos Resultados da Empresa, o valor de R\$500,00 (Quinhentos reais).

O valor ajustado será pago em 1 parcela em 31 de Outubro de 2008.

Fica pré-acordado o interesse da Graúna era pagar um valor adicional de R\$300,00 (Trezentos Reais) para a PLR deste ano

(2008), caso o resultado (Lucro líquido do período) seja positivo no ano fiscal de 2008, no prazo de 15 dias após apresentação do balanço financeiro nos jornais.”

É oportuno lembrar que não é a instituição de um plano de pagamento, ou mesmo previsão em Acordo Coletivo de Trabalho referente ao pagamento de verbas a títulos de participação nos lucros que irá lhe retirar o seu caráter remuneratório. Pelo contrário, é importante a estreita observância à legislação que, neste caso, irá afastá-la da incidência tributária.

Acrescenta-se ainda que, em relação ao período aquisitivo do direito do pagamento, é necessário haver uma prévia negociação da PLR entre empregados e empregador, eis que somente assim os trabalhadores poderão se engajar no objetivo de atingir os índices negociados e objetivamente fixados. No presente caso, constata-se que os acordos relativos ao estabelecimento de Caçapava foram firmados depois de transcorridos mais de metade do respectivo período (somente em agosto); e os relativos ao estabelecimento de Botucatu, quando já tinha transcorrido quase todo o período (respectivamente nos meses de novembro e outubro).

Assim, por não estarem de acordo com o que determina a legislação pertinente, tais valores integram o salário de contribuição, nos termos do artigo 28, inciso I, da Lei 8.212/1991, não estando enquadrados na excludente do § 9º, alínea “j”, deste mesmo artigo, bem como do artigo 214, § 9º, “X” e § 10 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048/1999.

Quanto ao Vale-Transporte pago em dinheiro, deve-se observar o entendimento da jurisprudência dos tribunais de superposição (STF e STJ) no sentido de que os valores pagos a título de vale-transporte em dinheiro não integram o salário de contribuição, eis que os atos normativos que o disciplinam afrontam a Constituição Federal.

Por meio da Lei 7.418/1985, foi instituído o vale-transporte como direito do trabalhador a cargo do empregador, pessoa física ou jurídica, a fim de cobrir despesas efetivas de deslocamento da residência para o trabalho e vice-versa. A saber:

*Art. 1º. Fica instituído o Vale-Transporte, que o empregador, pessoa física ou jurídica, poderá antecipar ao trabalhador para utilização efetiva em despesas de deslocamento residência-trabalho e vice-versa, mediante celebração de convenção coletiva ou de acordo coletivo de trabalho e, **na forma que vier a ser regulamentada pelo Poder Executivo**, nos contratos individuais de trabalho.*

Posteriormente, o Decreto 95.247/1987 veio proibir a concessão de tal benefício mediante pagamento em dinheiro, nos termos do seu art. 5º, *in verbis*:

*Art. 5º. **É vedado ao empregador substituir o Vale-Transporte por antecipação em dinheiro ou qualquer outra forma de pagamento**, ressalvado o disposto no parágrafo único deste artigo. Parágrafo único. No caso de falta ou insuficiência de estoque de Vale-Transporte, necessário ao atendimento da demanda e ao funcionamento do sistema, o beneficiário será ressarcido pelo empregador, na folha de pagamento imediata, da parcela correspondente, quando tiver efetuado, por conta própria, a despesa para seu deslocamento.*

A Constituição Federal expressamente consignou que:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça. (g.n.)

Já o Código Tributário Nacional (CTN), complementando a matéria, estabelece que:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

.....
Art. 99. O conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos, determinados com observância das regras de interpretação estabelecidas nesta Lei. (g.n.)

Diante do arcabouço jurídico-tributário acima delineado, percebe-se que o debate acerca deste tema esbarra em questões e postulados jurídicos, o que impede a perpetuação da divergência. Como destacou o Ministro Eros Grau, relator do Recurso Extraordinário (RE) nº 478410, em seu voto: “a cobrança de contribuição previdenciária sobre o valor pago em dinheiro a título de vale-transporte – que efetivamente não integra o salário – seguramente afronta a Constituição em sua totalidade normativa”.

Transcrevo abaixo trechos das decisões dos tribunais de superposição:

“Ementa: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA. VALE-TRANSPORTE. MOEDA. CURSO LEGAL E CURSO FORÇADO. CARÁTER NÃO SALARIAL DO BENEFÍCIO. ARTIGO 150, I, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. CONSTITUIÇÃO COMO TOTALIDADE NORMATIVA.

1. Pago o benefício de que se cuida neste recurso extraordinário em vale-transporte ou em moeda, isso não afeta o caráter não salarial do benefício.

2. A admitirmos não possa esse benefício ser pago em dinheiro sem que seu caráter seja afetado, estaríamos a relativizar o curso legal da moeda nacional.

3. A funcionalidade do conceito de moeda revela-se em sua utilização no plano das relações jurídicas. O instrumento monetário válido é padrão de valor, enquanto instrumento de pagamento sendo dotado de poder liberatório: sua entrega ao credor libera o devedor. Poder liberatório é qualidade, da moeda enquanto instrumento de pagamento, que se manifesta exclusivamente no plano jurídico: somente ela permite essa liberação indiscriminada, a todo sujeito de direito, no que tange a débitos de caráter patrimonial.

4. A aptidão da moeda para o cumprimento dessas funções decorre da circunstância de ser ela tocada pelos atributos do curso legal e do curso forçado.

5. A exclusividade de circulação da moeda está relacionada ao curso legal, que respeita ao instrumento monetário enquanto em circulação; não decorre do curso forçado, dado que este atinge o instrumento monetário enquanto valor e a sua instituição [do curso forçado] importa apenas em que não possa ser exigida do poder emissor sua conversão em outro valor.

6. **A cobrança de contribuição previdenciária sobre o valor pago, em dinheiro, a título de vales-transporte, pelo recorrente aos seus empregados afronta a Constituição, sim, em sua totalidade normativa.** Recurso Extraordinário a que se dá provimento.” (RE 478410/SP, Rel.: Min. EROS GRAU, j.10/03/2010, Dje 13.05.2010, Despacho de publicação nº 94 de 12/05/2011)

.....

“Ementa: **TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOBRE A FOLHA DE SALÁRIOS. AUXÍLIO-CRECHE. MATÉRIA FÁTICO-PROBATÓRIA. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 7/STJ. AUXÍLIO-TRANSPORTE PAGO EM PECÚNIA. NÃO-INCIDÊNCIA. ENTENDIMENTO DO STF. REALINHAMENTO DA JURISPRUDÊNCIA DO STJ.** 1. A solução integral da controvérsia, com fundamento suficiente, não caracteriza ofensa ao art. 535 do CPC. 2. O acórdão de origem consignou que a parte não comprovou os gastos com o auxílio-creche nem a idade dos beneficiários. Rever tal entendimento demanda reexame da matéria fático-probatória, vedado em Recurso Especial (Súmula 7/STJ). **3. Em razão do pronunciamento do Plenário do STF, declarando a inconstitucionalidade da incidência da contribuição previdenciária sobre as verbas referentes a auxílio-transporte, mesmo que pagas em pecúnia, faz-se necessária a revisão da jurisprudência do STJ para alinhar-se à posição do Pretório Excelso.** 4. Recurso Especial parcialmente conhecido e, em parte, provido.” (REsp 1194788/RJ, de 19.08.2010) (g.n.)

“EMENTA: TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. VALE-TRANSPORTE. PAGAMENTO EM PECÚNIA. NÃO-INCIDÊNCIA. PRECEDENTE DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. JURISPRUDÊNCIA DO STJ. REVISÃO. NECESSIDADE.

1. O Supremo Tribunal Federal, na assentada de 10.03.2003, em caso análogo (RE 478.410/SP, Rel. Min. Eros Grau), concluiu que é inconstitucional a incidência da contribuição previdenciária sobre o vale-transporte pago em pecúnia, já que, qualquer que seja a forma de pagamento, detém o benefício natureza indenizatória. Informativo 578 do Supremo Tribunal Federal.

2. Assim, deve ser revista a orientação desta Corte que reconhecia a incidência da contribuição previdenciária na hipótese quando o benefício é pago em pecúnia, já que o art. 5º do Decreto 95.247/87 expressamente proibira o empregador de efetuar o pagamento em dinheiro.

3. Embargos de divergência providos.” (Embargos de Divergência em REsp nº 816.829 – RJ, 2008/0224966-4)

No mesmo caminho da jurisprudência dos tribunais de superposição, a Advocacia-Geral da União (AGU) publicou no dia 08/12/2011 a Súmula nº 60, em que seu enunciado estabelece que: “*não há incidência de contribuição previdenciária sobre o vale-transporte pago em pecúnia, considerando seu caráter indenizatório da verba*”.

Com isso, como a questão é eminentemente jurídica, inclino-me diante da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF) e do Superior Tribunal de Justiça (STJ) para considerar que o vale-transporte pago em pecúnia (dinheiro) não integra a base de cálculo das contribuições sociais. Logo, os valores das contribuições sociais apuradas nos levantamentos “TD”, “TD1” e “TD2” – incidentes sobre as remunerações pagas ou creditadas aos segurados a título de **vale-transporte pago em dinheiro** – deverão ser excluídos do presente lançamento fiscal.

Com relação à divergências entre os valores constantes da GFIP e DIRF, a Recorrente alega que deve prevalecer as informações constantes da DIRF.

Tal alegação não será acatada, eis que o Fisco constatou que pagamentos informados em DIRF não foram incluídos em GFIP.

A alegação da Recorrente, desacompanhada de elementos subjacentes ao fato que se pretende comprovar, não constitui, por si só, elementos de prova. Além disso – visando comprovar a fidedignidade das suas operações comerciais e das suas fontes de pagamentos aos segurados, expostas nas suas teses de defesas (peça de impugnação e recurso voluntário) –, caberia a ela apresentar documentos, contemporâneos aos pagamentos realizados aos segurados, que demonstrassem o contrário do que foi apontado e comprovado pelo Fisco como base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias.

Esse entendimento está consubstanciado na regra estabelecida pelo art. 333 do CPC, eis que cabe ao autor (Fisco) o ônus de provar os fatos constitutivos de seu direito – no qual entendo que foi materializado no Relatório Fiscal e nos documentos acostados aos autos –, e cabe à Recorrente comprovar à existência de qualquer fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do Fisco.

Código de Processo Civil (CPC):

Art. 333. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor. (g.n.)

Dessa forma, caberia à Recorrente demonstrar por meio de documentos idôneos que a DIRF estava incorreta, e, posteriormente, apresentar a DIRF retificadora, excluindo os pagamentos “indevidamente” declarados ao Fisco. Até o momento, a Recorrente não demonstrou os fatos susomencionados, assim, não acato a sua alegação de que os valores informados na DIRF estão incorretos.

Em decorrência dos princípios da autotutela e da legalidade objetiva, no que tange à multa aplicada de 75% sobre as contribuições devidas até a competência 11/2008, entendo que deverá ser aplicada a legislação vigente à época do fato gerador.

A questão a ser enfrentada é a retroatividade benéfica para redução ou mesmo exclusão das multas aplicadas através de lançamentos fiscais de contribuições previdenciárias na vigência da Medida Provisória (MP) 449, de 03/12/2008, convertida na Lei 11.941/2009, mas nos casos em que os fatos geradores ocorreram antes de sua edição. É que a medida provisória revogou o art. 35 da Lei 8.212/1991 que trazia as regras de aplicação das multas de mora, inclusive no caso de lançamento fiscal, e em substituição adotou a regra que já existia para os demais tributos federais, que é a multa de ofício de, no mínimo, 75% do valor devido.

Para tanto, deve-se examinar cada um dos dispositivos legais que tenham relação com a matéria. Prefiro começar com a regra vigente à época dos fatos geradores.

Lei 8.212/1991:

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;

III - para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa:

a) sessenta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

b) setenta por cento, se houve parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

c) oitenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito não foi objeto de parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

d) cem por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito foi objeto de parcelamento. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

De fato, a multa inserida como acréscimo legal nos lançamentos tinha natureza moratória – era punido o atraso no pagamento das contribuições previdenciárias, independentemente de a cobrança ser decorrente do procedimento de ofício. Mesmo que o contribuinte não tivesse realizado qualquer pagamento espontâneo, sendo portanto necessária a constituição do crédito tributário por meio de lançamento, ainda assim a multa era de mora. A redação do dispositivo legal, em especial os trechos por mim destacados, é muito claro nesse sentido. **Não se punia a falta de espontaneidade, mas tão somente o atraso no pagamento – a mora.**

Contemporâneo à essa regra especial aplicável apenas às contribuições previdenciárias já vigia, desde 27/12/1996, o art. 44 da Lei 9.430/1996, aplicável a todos os demais tributos federais:

Lei 9.430/1996:

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.

É certo que esse possível conflito de normas é apenas aparente, pois como se sabe a norma especial prevalece sobre a geral, sendo isso um dos critérios para a solução dessa controvérsia. Para os fatos geradores de contribuições previdenciárias ocorridos até a MP nº 449 aplicava-se exclusivamente o art. 35 da Lei 8.212/1991.

Portanto, a sistemática dos artigos 44 e 61 da Lei 9.430/1996, para a qual multas de ofício e de mora são excludentes entre si, não se aplica às contribuições previdenciárias. Quando a destempestivo mas espontâneo o pagamento aplica-se a multa de mora e, caso contrário, seja necessário um procedimento de ofício para apuração do valor devido e cobrança através de lançamento então a multa é de ofício. Enquanto na primeira se pune o atraso no pagamento, na segunda multa, a falta de espontaneidade.

Portanto, repete-se: **no caso das contribuições previdenciárias somente o atraso era punido e nenhuma dessas regras se aplicava; portanto, não vejo como se aplicar, sem observância da regra especial que era prevista no art. 35 da Lei 8.212/1991, a multa de ofício aos lançamentos de fatos geradores ocorridos antes da vigência da Medida Provisória (MP) 449.**

Embora os fatos geradores tenham ocorridos antes, o lançamento foi realizado na vigência da MP 449. Por sua vez, o Código Tributário Nacional (CTN) estabelece que o lançamento reporta-se à data de ocorrência do fato gerador e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada:

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

Ainda dentro desse contexto, pela legislação da época da ocorrência do fato gerador, seriam duas multas distintas a serem aplicadas pela Auditoria-Fiscal:

1. uma relativa ao descumprimento da obrigação acessória – capitulada no Código de Fundamento Legal (CFL) 68 –, com base o art. 32, IV e § 5º, da Lei 8.212/1991, no total de 100% do valor devido, relativo às contribuições não declaradas, limitada em função do número de segurados;
2. outra pelo descumprimento da obrigação principal, correspondente, inicialmente, à multa de mora de 24% prevista no art. 35, II, alínea “a”, da Lei 8.212/1991, com a redação dada pela Lei 9.876/1999. Tal artigo traz expresso os percentuais da multa moratória a serem aplicados aos débitos previdenciários.

Essa sistemática de aplicação da multa decorrente de obrigação principal sofreu alteração por meio do disposto nos arts. 35 e 35-A, ambos da Lei 8.212/1991, acrescentados pela Lei 11.941/2009.

Lei 8.212/1991:

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 1996. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).** (g.n.)*

Lei 9.430/1996:

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. (...)

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

Em decorrência da disposição acima, percebe-se que a multa prevista no art. 61 da Lei 9.430/96, se aplica aos casos de contribuições que, embora tenham sido **espontaneamente declaradas** pelo sujeito passivo, deixaram de ser recolhidas no prazo previsto na legislação. Esta multa, portanto, se aplica aos casos de recolhimento em atraso, **que não é o caso do presente processo.**

Por outro lado, a regra do art. 35-A da Lei 8.212/1991 (acrescentado pela Lei 11.941/2009) aplica-se aos **lançamentos de ofício**, que é o caso do presente processo, em que o sujeito passivo deixou de declarar fatos geradores das contribuições previdenciárias e conseqüentemente de recolhê-los, com o percentual 75%, nos termos do art. 44 da Lei 9.430/1996.

Lei 8.212/1991:

*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.** (g.n.)*

Assim, não havendo o recolhimento da obrigação principal não declarada em GFIP, passou a ser devida a incidência da multa de ofício de 75% sobre o valor não recolhido, como segue:

Lei 9.430/1996:

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;

Entretanto, não há espaço jurídico para aplicação do art. 35-A da Lei 8.212/1991 em sua integralidade, eis que o critério jurídico a ser adotado é do art. 144 do CTN (*tempus regit actum*: o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada). Dessa forma, entendo que, para os fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449/2008,

aplica-se a multa de mora nos percentuais da época (redação anterior do artigo 35, inciso II, da Lei 8.212/1991), limitando a multa ao patamar de 75% previsto no art. 44 da Lei 9.430/1996.

Embora a multa prevista no art. 35 da Lei 8.212/1991 (antes da alteração promovida pela Lei 11.941/2009) seja mais benéfica na atual situação em que se encontra a presente autuação, caso esta venha a ser executada judicialmente, poderá ser reajustada para o patamar de até 100% do valor principal. Neste caso, considerando que a multa prevista pelo art. 44 da Lei 9.430/1996 limita-se ao percentual de 75% do valor principal e adotando a regra interpretativa constante do art. 106 do CTN, deve ser aplicado o percentual de 75% caso a multa prevista no art. 35 da Lei 8.212/1991 (antes da alteração promovida pela Lei 11.941/2009) supere o seu patamar.

DA OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA:

Com relação ao procedimento utilizado pela auditoria fiscal, a Recorrente alega que não houve cumprimento da legislação vigente.

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

Verifica-se que a Recorrente não informou ao Fisco, por intermédio da Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP), todos os fatos geradores das contribuições previdenciárias, relativas à remuneração dos segurados empregados e contribuintes individuais, para as competências 01/2007 a 12/2008 (valores remanescentes após exclusão das contribuições sociais previdenciárias decorrentes da verba paga a título de vale-transporte em dinheiro).

Os valores da remuneração dos segurados foram devidamente delineados nos lançamentos fiscais: (i) DEBCAD 37.282.236-3, relativo a contribuições patronais e do contratante de serviços, sobre a remuneração de empregados e contribuintes individuais; e (ii) DEBCAD 37.282.237-1, relativo a contribuições arrecadadas de segurados empregados e contribuintes individuais.

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

Lei 8.212/1991 – Lei de Custeio da Previdência Social (LCPS):

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

(...)

IV - informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, por intermédio de documento a ser definido em regulamento, dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS.

(...)

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

Esse art. 32, inciso IV e § 5º, da Lei 8.212/1991 é claro quanto à obrigação acessória da empresa e o Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto 3.048/1999, complementa, delineando a forma que deve ser observada para o cumprimento do dispositivo legal, como, por exemplo, o preenchimento e as informações prestadas são de inteira responsabilidade da empresa, conforme preceitua o seu art. 225, inciso IV e §§ 1º a 4º:

Decreto 3.048/1999 – Regulamento da Previdência Social:

Art.225. A empresa é também obrigada a:

(...)

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

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

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

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

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

Nos termos do arcabouço jurídico-previdenciário acima delineado, constata-se, então, que a Recorrente – ao não incluir na GFIP todos os fatos geradores das contribuições previdenciárias, referentes à remuneração dos segurados empregados e contribuintes individuais – incorreu na infração prevista no art. 32, inciso IV e § 5º, da Lei 8.212/1991, c/c o art. 225, inciso IV e §§ 1º a 4º, do Regulamento da Previdência Social (RPS).

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

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

Assim, quanto à multa aplicada, vale ressaltar a superveniência da Lei 11.941/2009.

Para tanto, inseriu o art. 32-A na Lei 8.212/1991, o qual dispõe o seguinte:

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

I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

II – de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 1º. Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso II do caput deste artigo, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo fixado para entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não-apresentação, a data da lavratura do auto de infração ou da notificação de lançamento. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

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

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

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

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

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

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

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

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

CTN:

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

(...)

II. tratando-se de ato não definitivamente julgado:

(...)

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

Nesse sentido, entendo que na execução do julgado, a autoridade fiscal deverá verificar, com base nas alterações trazidas, qual a situação mais benéfica ao contribuinte, se a multa aplicada à época ou a calculada de acordo com o art. 32-A, inciso I, da Lei 8.212/1991.

Esclarecemos que não há espaço jurídico para aplicação do art. 35-A da Lei 8.212/1991, eis que este remete para a aplicação do art. 44 da Lei 9.430/1996, que trata das multas quando do lançamento de ofício dos tributos federais, vejo que as suas regras estão em outro sentido. As multas nele previstas incidem em razão da falta de pagamento ou, quando sujeito a declaração, pela falta ou inexactidão da declaração, aplicando-se apenas ao valor que não foi declarado e nem pago.

Assim, há diferença entre as regras estabelecidas pelos artigos 32-A e 35-A, ambos da Lei 8.212/1991. Quanto à GFIP não há vinculação com o pagamento. Ainda que não existam diferenças de contribuições previdenciárias a serem pagas, estará o contribuinte sujeito à multa do artigo 32-A da Lei 8.212/1991.

O art. 44 da Lei 9.430/1996 dispõe o seguinte:

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

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

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

A regra do artigo acima mencionado tem finalidade exclusivamente fiscal, diferentemente do caso da multa prevista no artigo 32-A da Lei 8.212/1991, em que independentemente do pagamento/recolhimento da contribuição previdenciária, o que se pretende é que, o quanto antes (daí a gradação em razão do decurso do tempo), o sujeito passivo preste as informações à Previdência Social, sobretudo os salários de contribuição percebidos pelos segurados. São essas informações que viabilizam a concessão dos benefícios previdenciários. Quando o sujeito passivo é intimado para entregar a GFIP, suprir omissões ou efetuar correções, o Fisco já tem conhecimento da infração e, portanto, já poderia autuá-lo, mas isso não resolveria um problema extrafiscal, que é: as bases de dados da Previdência Social não seriam alimentadas com as informações corretas e necessárias para a concessão dos benefícios previdenciários.

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

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 8.212/1991 que regulam exaustivamente a matéria. É irrelevante para tanto se houve ou não pagamento/recolhimento e, no caso que tenha sido lavrado Auto de Infração de Obrigação Principal (AIOP), qual tenha sido o valor nele lançado.

CONCLUSÃO:

Voto no sentido de CONHECER do recurso e **DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL**, para reconhecer que: (i) sejam excluídos, em sua totalidade, os valores apurados nos levantamentos “TD”, “TD1” e “TD2” (**vale transporte pago em dinheiro**); (ii) com relação aos fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449/2008, seja aplicada a multa de mora nos termos da redação anterior do artigo 35 da Lei 8.212/1991, limitando-se ao percentual máximo de 75% previsto no art. 44 da Lei 9.430/1996; e (iii) seja efetuado o cálculo da multa da obrigação acessória de acordo com o art. 32-A da Lei 8.212/1991 (redação dada pela Lei 11.941/2009) e comparado ao cálculo anterior, para que seja aplicado o cálculo mais benéfico ao sujeito passivo, nos termos do voto.

Ronaldo de Lima Macedo.