



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

Processo nº 10510.003310/2010-60
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2301-003.175 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de novembro de 2012
Matéria CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA
Recorrente MUNICÍPIO DE CEDRO DE SÃO JOÃO - PREFEITURA MUNICIPAL
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/08/2005 a 31/01/2009

ADESÃO AO PARCELAMENTO AUTORIZADO PELAS LEIS 11.196/1995 E 11.960/2009

Alega a Recorrente que aderiu ao parcelamento autorizado pelas leis acima. Contudo, o parcelamento antes aderido não foi contabilizado pela Fiscalização para efeito da autuação, uma vez que já declarado na GFIP. E, quanto as rubricas consideradas para efeito da autuação a Recorrente não provou a sua adesão, ao contrário, o documento juntado não passa de papelucho sem expressão no mundo jurídico.

INEXISTÊNCIA DE FRAUDE.

Para comprovar a existência de fraude, mister que seja configurado o ‘*animus fraudandi*’. Não ocorrência. Também não alegado pela Fiscalização.

TAXA SELIC E JUROS

A aplicação da taxa SELIC nas autuações fiscais é determinação da legislação previdenciária, quando não é recolhido em tempo hábil as contribuições previdenciárias. Juros com base na taxa SELIC são autorizados pelo Artigo 34, da Lei n.º 8.212/91.

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI

Esta Casa não pode avaliar inconstitucionalidade de lei, sendo o STF o Colegiado guardião da Constituição Federal.

Questão já resolvida pelo CARF em seu Regimento Interno, Artigo 62.

LANÇAMENTOS REFERENTES FATOS GERADORES ANTERIORES A MP 449. MULTA MAIS BENÉFICA. APLICAÇÃO DA ALÍNEA “C”, DO INCISO II, DO ARTIGO 106 DO CTN. LIMITAÇÃO DA MULTA MORA APLICADA ATÉ 11/2008.

A mudança no regime jurídico das multas no procedimento de ofício de lançamento das contribuições previdenciárias por meio da MP 449 enseja a aplicação da alínea “c”, do inciso II, do artigo 106 do CTN. No tocante à multa mora até 11/2008, esta deve ser limitada ao percentual previsto no art. 61 da lei 9.430/96, 20%.

APLICAÇÃO DA MULTA DE 75% COMO MULTA MAIS BENÉFICA ATÉ 11/2008. AJUSTE QUE DEVE CONSIDERAR A MULTA DE MORA E MULTA POR INFRAÇÕES RELACIONADAS À GFIP.

Em relação aos fatos geradores até 11/2008, nas competências nas quais a fiscalização aplicou a penalidade de 75% prevista no art. 44 da Lei 9.430/96 por concluir se tratar da multa mais benéfica quando comparada aplicação conjunta da multa de mora e da multa por infrações relacionadas a GFIP, deve ser mantida a penalidade equivalente à soma de: multa de mora limitada a 20% e multa mais benéfica quando comparada a multa do art. 32 com a multa do art. 32-A da Lei 8.212/91.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado: I) Por unanimidade de votos: a) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para, nas competências que a fiscalização aplicou somente a penalidade prevista na redação, vigente até 11/2008, do Art. 35 da Lei 8.212/1999, esta deve ser mantida, mas limitada ao determinado no Art. 61, da Lei nº 9.430/1996, se mais benéfica à Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a); h) em negar provimento ao Recurso nas demais alegações da Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a); II) Por maioria de votos: a) em dar provimento parcial ao recurso para, até 11/2008, nas competências que a fiscalização aplicou a penalidade de 75% (setenta e cinco por cento), prevista no art. 44, da Lei 9.430/96, por concluir se tratar da multa mais benéfica quando comparada aplicação conjunta da multa de mora e da multa por infrações relacionadas à GFIP - deve ser mantida a penalidade equivalente à soma de: *) multa de mora limitada a 20%; e *) multa mais benéfica quando comparada a multa do art. 32 com a multa do art. 32-A da Lei 8.212/91, nos termos do voto do Redator. Vencidos os Conselheiros Wilson Antonio de Souza Correa e Damião Cordeiro de Moraes, que votaram em dar provimento parcial ao Recurso, para que seja aplicada a multa prevista no Art. 61, da Lei nº 9.430/1996 se mais benéfica à Recorrente; Redator: Mauro José Silva.

(assinado digitalmente)

MARCELO OLIVEIRA - Presidente

(assinado digitalmente)

WILSON ANTONIO DE SOUZA CORRÊA – Relator

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva – Relator Designado

Processo nº 10510.003310/2010-60
Acórdão n.º **2301-003.175**

S2-C3T1
Fl. 3

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Marcelo Oliveira, Bernadete de Oliveira Barros, Leonardo Henrique Pires Lopes, Mauro José Silva, Wilson Antonio de Souza Corrêa, Damião Cordeiro de Moraes.

CÓPIA

Relatório

Trata-se de auto de infração lançado contra a Recorrente para a constituição do crédito tributário relativo às contribuições previdenciárias devidas nas competências agosto de 2005 a janeiro de 2009, que foram lançadas as contribuições previstas nos incisos I e II do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, correspondentes à contribuição da empresa, parte patronal e à contribuição 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. Ambas as contribuições incidem sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas a segurados empregados.

Foi também lançada a contribuição patronal incidente sobre a remuneração paga aos segurados contribuintes individuais, prevista no inciso III do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, inclusive em decorrência de fretes e carretos.

Compõem o presente AI os seguintes levantamentos:

- valores não declarados em Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP.

F1; F 1 1 ; F12 - FOLHA BASE DIRF CONTABILIDADE - onde estão inseridas as contribuições incidentes sobre as remunerações dos segurados empregados, apuradas pela fiscalização através de DIRF, bem como as contabilizadas nas contas 3190040100 - REMUNERAÇÃO DE PESSOAL CONTRATADO e 3390369900 – DEMAIS SERVIÇOS DE TERCEIROS PESSOA FÍSICA;

F2; F21; F22 - FOLHA CONTRATOS CONTABILIDADE- onde estão inseridas as contribuições incidentes sobre as remunerações referentes à Folha de pagamento não declarada em GFIP antes da ação fiscal, apurada pela fiscalização nas contas 3190040100

- REMUNERAÇÃO DE PESSOAL CONTRATADO;

F3; F31; F32 - CONTRIBUINTE INDIVIDUAL CONTABILIDADE onde estão inseridas as contribuições incidentes sobre as remunerações pagas a contribuintes individuais, apuradas pela fiscalização através de informações prestadas pela Prefeitura Municipal ao Tribunal de Contas do Estado de Sergipe, e constantes de seus registros contábeis, bem como pelas informações prestadas à Receita Federal do Brasil através dos relatórios informatizados sob a forma de Manual de Arquivos Digitais - MANAD;

F4; F41; F42 - FRETE NÃO DEC GFIP - onde estão inseridas as contribuições incidentes sobre as remunerações pagas a contribuintes individuais em decorrência de fretes e carretos, apuradas pela fiscalização através de informações prestadas pela Prefeitura Municipal ao Tribunal de Contas do Estado de Sergipe, e constantes de seus registros contábeis, bem como pelas informações prestadas à Receita Federal do Brasil através dos relatórios informatizados sob a forma de Manual de Arquivos Digitais - MANAD;

FA; FA1; FA2 - 13 NÃO DEC AFERIÇÃO INDIRETA - onde estão inseridas as contribuições incidentes sobre as remunerações devidas a segurados empregados referentes a 13º, levantadas pela fiscalização com base na média de remuneração da folha de pagamento,

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 01/02/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 15/03/2013 por

MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 14/02/2013 por WILSON ANTONIO DE SOUZA CORREA, Assinado

digitalmente em 01/02/2013 por MAURO JOSE SILVA

Impresso em 18/03/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

FC; FC1; FC2 - 13 CONTABILIDADE NÃO DEC GFIP – remuneração referente a 13º salário, contabilizada e não declarada em GFIP antes do início da ação fiscal;

FP; FP1; FP2 - FOLHA NÃO DEC GFIP - onde estão inseridas as contribuições incidentes sobre as remunerações dos empregados constantes na Folha de Pagamento não declarada em GFIP antes do início da ação fiscal, apuradas pela fiscalização através da própria folha sob o formato do MANAD;

SA - SAT NÃO DEC GFIP e;

SAI - SAT NÃO DEC GFIP.

• valores declarados em Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP.

CI - CONT INDIVIDUAL DEC GFIP - onde estão inseridas as contribuições incidentes sobre as remunerações dos contribuintes individuais;

FO - FOLHA PAGAMENTO DEC GFIP - onde estão inseridas as contribuições incidentes sobre as remunerações dos empregados constantes na Folha de Pagamento não declarada em GFIP antes do início da ação fiscal.

Tomou ciência em 30.AGO.2010 e no dia 29.SET.20 apresentou impugnação com suas razões, cujas quais foram julgadas improcedentes pela DRJ/Salv/BA.

Em 21.MAR.2011 tomou ciência da DN e 18.ABR do mesmo ano apresentou o presente Recurso Voluntário, com seguintes alegações: : i) que os débitos aderiram ao parcelamento das Leis nº 11.196/2005 e nº 11.960/2009; ii) caráter confiscatório da multa; iii) inexistência de fraude; iv) aplicação de juros/taxa SELIC; v) inconstitucionalidade de lei.

É a síntese do necessário.

Voto Vencido

Conselheiro WILSON ANTONIO DE SOUZA CORRÊA - Relator

O presente Recurso Voluntário acode os pressupostos de admissibilidade, razão pela qual, desde já, dele conheço.

ADESÃO AO PARCELAMENTO AUTORIZADO PELAS LEIS 11.196/1995 E 11.960/2009

Alega a Recorrente que aderiu ao parcelamento autorizado pelas leis 11.196/1995 e 11.960/2009, cujo comprovante foi juntado com a peça de impugnação.

Todavia, com todo respeito à Defesa, mas o documento que foi acostado com a peça defensiva às fls. 39 em PDF do segundo volume, não passa de um papelucho, sem expressão jurídica, pois nem mesmo preenchido está, e, se quer tem número de protocolo.

Se a intenção foi criar imbróglio para dificultar o profícuo conhecimento dos fatos, não foi feliz, pois o relapso sinalizou com mais evidência.

Mas, por outro lado, no item 08 do Relatório Fiscal informa que foram considerados a crédito do contribuinte os valores parcelados constantes nos DCG - Débito Confessado em GFIP existentes em nome do impugnante nos sistemas informatizados da Receita Federal do Brasil - RFB, identificados.

De forma que os valores já parcelados foram abatidos das contribuições apuradas na fiscalização. Este abatimento pode ser constatado no Relatório de Apropriação de Documentos Apresentados - RADA, fls. 29 a 34, onde os parcelamentos encontram-se identificados pela sigla LDC - Lançamento de Débito Confessado.

Quanto as divagações a respeito das leis de concessão ao parcelamento de nada servem, pois se não provou a adesão infrutífera é, e, ainda, não foram lançados débitos já conhecidos pela fiscalização como parcelados e confessados em GFIP.

Neste quesito não assiste razão a Recorrente.

CARÁTER CONFISCATÓRIO DA MULTA

Requer em sua peça recursiva a não aplicação da multa, porque insiste que houve adesão ao parcelamento das leis acima mencionadas. E, argumenta também que em caso de aplicação da multa tem que ser aplicada a de 2% conforme preconiza a Lei 9.298/96, por ser a mais benéfica, já que a doutrina, segundo a Recorrente, e a Jurisprudência, no caso de concurso de lei, aplica-se a mais favorável ao contribuinte.

Quanto ao parcelamento, trata-se de questão já ultrapassada e decidida, onde não se conheceu dele porque não houve prova cabal de sua adesão. Então, há aplicação da multa, se a tese defensiva é esta.

E, referente ao concurso de leis, onde se roga aplicação da multa de 2% com fulcro na Lei nº 9.298/96, por haver concurso de leis e por ser a mais benéfica, urge trazer à

baila uma breve noção de que isto ocorre quando um mesmo fato possui tipicidade em relação a mais de uma norma aparentemente iguais, ou seja, seria duas ou mais normas aplicáveis a um mesmo caso concreto.

Evidente que existe somente a aparência, porque não há de fato o chamado concurso de normas. E, em caso de aparência apenas uma só será aplicada, mas não como diz a Recorrente, no caso em tela, pois prevalecerá a especialidade da lei.

É necessário que se diga que no presente caso não houve conflito de leis, uma vez que a apontada pela Recorrente trata de relação de consumo, caso que não guarda se quer aparência com relação de contribuição.

Admitindo-se, por amor a dialética jurídica, que houve concurso de normas, temos que a apontada pela Recorrente, ou seja, a Lei 9.298/96 dispõe sobre a proteção do consumidor, ao passo que a relação existente entre as partes não é de consumo, mas sim de contribuinte, portanto, pela especialidade tem-se que a Lei 8.212/91 é específica para o caso.

Mas, uma coisa o Recorrente tem razão, quanto a aplicação mais benéfica do dispositivo da norma, conforme prevê o CTN, Artigo 106, inciso II, C, que a lei se aplica a fato pretérito quando lhe comine penalidade menos gravosa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Neste caso, como parte do período de apuração é anterior à data da edição da MP 449, é necessário verificar qual penalidade de multa é a menos onerosa ao contribuinte, qual seja, a oriunda da legislação ao tempo da prática ou a da legislação atual.

Assim, penso que a menos gravosa seja a lei atual, regida pelo artigo 32-A da Lei 8.212/91.

INEXISTÊNCIA DE FRAUDE

Diz a Recorrente que não houve fraude, mas sim parcelamento que a própria Fiscalização reconhece, razão pela qual não há inadimplência e tão pouco fraude.

De fato, como alhures dito a Fiscalização reconheceu o parcelamento de outros débitos antes já declarados em GFIP, cujos quais não fizeram parte da autuação.

O que não houve foi a dita adesão as leis antes mencionadas, onde o Recorrente informou ter juntado documento comprovando o seu reconhecimento de parcelamento das rubricas autuadas, o que não é verdade.

Mas, isto, por si só não configura fraude, assistindo razão a Recorrente. Mas, que não confunda aplicação de pena por fraude, com punição de não cumprimento de obrigação previdenciária.

Por outro lado, a Fiscalização não fulcrou sua atuação nesta questão, cuja qual nem foi cogitada.

TAXA SELIC E JUROS

Quanto a desejada exclusão dos juros e da dita ilegalidade na aplicação da taxa SELIC, não assiste razão a Recorrente, porque a fiscalização não inventou as suas aplicações. Ao contrário, é determinação da legislação previdenciária.

Em não sendo recolhido no tempo adequado as contribuições previdenciárias, o contribuinte ‘atrasado’ tem que honrar com a sua desídia ou outra razão qualquer, que não importa ao fisco. Mas, o certo é que, tal exigência serve para não permitir a agressão ao princípio da isonomia, tão bem defendida pela Carta Cidadã, uma vez que o contribuinte que não recolher no prazo fixado, não pode ter o mesmo tratamento daquele outro que cumpri regularmente as suas obrigações fiscais.

Quanto as ditas aplicações ilegais dos juros com base na taxa SELIC, urge verificar que a sua utilização está disciplinada no artigo 34, da Lei n.º 8.212/91:

“Art. 34. As contribuições sociais e outras importâncias arrecadadas pelo INSS, incluídas ou não em notificação fiscal de lançamento, pagas com atraso, objeto ou não de parcelamento, ficam sujeitas aos juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC, a que se refere o art. 13 da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, incidentes sobre o valor atualizado, e multa de mora, todos de caráter irrelevável. (Restabelecido com redação alterada pela MP nº 1.571/97, reeditada até a conversão na Lei nº 9.528/97. A atualização monetária foi extinta, para os fatos geradores ocorridos a partir de 01/95, conforme a Lei nº 8.981/95. A multa de mora esta disciplinada no art. 35 desta Lei)”

Em 18 de setembro de 2007 o Segundo Conselho de Contribuintes aprovou a SÚMULA Nº 3, com o seguinte teor, que põe uma pá de cal na argumentação defensiva, ‘ex vi’:

“SÚMULA Nº 3 É cabível a cobrança de juros de mora sobre os débitos para com a União decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – Selic para títulos federais.”

Dito isto, não há dúvida da regularidade e acerto cometido pela Fiscalização em sua atuação, onde usou os juros com base na taxa SELIC.

INCOSTITUCIONALIDADE DE LEI.

Esta Corte administrativa, como todas as demais, inclusive judicial, exceto o Supremo Tribunal Federal, não têm competência para distribuir, analisar e julgar processos e ou matérias que tratam de inconstitucionalidade de lei.

Deve-se ater o Recorrente ao entendimento anotado no Parecer CJ 771/97 que: “O guardião da Constituição Federal é o Supremo Tribunal Federal, cabendo a ele declarar a inconstitucionalidade de lei ordinária. Se o destinatário de uma lei sentir que ela é inconstitucional, o Pretório Excelso é o órgão competente para tal declaração. Já o administrador ou servidor público não pode se eximir de aplicar uma lei porque o seu destinatário entende ser inconstitucional quando não há manifestação definitiva do STF a respeito”.

De forma que, ainda que seja uma vírgula mal distribuída num parágrafo da lei anatematizada pelo Recorrente, o caminho a postular inconstitucionalidade e perquirir direitos é o Pretório Excelsior, e não esta via.

Mais ainda, há de destacar que a atividade administrativa encontra-se com vínculo ao que determina a lei, como dito por muitos, ‘as ações do gestor público é escravizada pela lei’.

Neste sentido, peço vênica para juntar escólio do perleúdo jurista Alexandre de Moraes (curso de direito constitucional, 17ª ed. São Paulo. Editora Atlas 2004.314) colaciona valorosa lição:

“O tradicional princípio da legalidade, previsto no art. 5º, II, da CF, aplica-se normalmente na administração pública, porém de forma mais rigorosa e especial, pois o administrador público somente poderá fazer o que estiver expressamente autorizado em lei e nas demais espécies normativas, inexistindo, pois, incidência de vontade subjetiva. Esse princípio coaduna-se com a própria função administrativa, de executor do direito, que atua sem finalidade própria, mas sem em respeito à finalidade imposta pela lei, e com a necessidade de preservar-se a ordem jurídica”

E, de mais a mais, observa-se que o o Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria 256, de 22/06/2009, veda aos Conselheiros de Contribuintes afastar aplicação de lei ou decreto sob fundamento de inconstitucionalidade, conforme disposto em seu art. 62.

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Para finalizar, trago à baila que o Conselho Pleno, no exercício de sua competência, uniformizou a jurisprudência administrativa sobre tal matéria, por meio do Enunciado 02/2007, ‘in verbis’:

Enunciado nº 02:

O Segundo Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de legislação tributária.

Portanto, neste quesito, pelas fortes razões acima, não merece nenhuma reforma a decisão ‘a quo’.

CONCLUSÃO

Diante do acima exposto, como o presente recurso voluntário atende os pressupostos de admissibilidade, dele conheço, para no mérito DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO quanto aplicação da multa insculpida no Artigo 32-A da Lei 8.212/91, se for a mais benéfica, e, nas demais questões, manter a decisão hostilizada.

É o voto.

(assinado digitalmente)

WILSON ANTONIO DE SOUZA CORRÊA - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Mauro José Silva, Redator Designado

Apresentamos nossas considerações em sintonia com os aspectos do Acórdão para os quais fomos designados como Redator do voto vencedor.

Multas no lançamento de ofício após a edição da MP 449 convertida na Lei 11.941/2009.

Enfrentamos a seguir a questão do regime jurídico das multas, ainda que tal questão não tenha sido suscitada no Recurso Voluntário, por entendermos tratar-se de questão de ordem pública.

Antes da MP 449, se a fiscalização das contribuições previdenciárias constataste o não pagamento de contribuições, sejam aquelas já declaradas em GFIP, omitidas da GFIP ou mesmo omitidas da escrituração ocorria a aplicação de multa de mora, sendo que esta partia de 12% e poderia chegar a 100%, segundo o inciso II do art. 35 da Lei 8.212/91. Além disso, a fiscalização lançava as multas dos §§4º, 5º e 6º do art. 32 por incorreções ou omissões na GFIP. O §4º tratava da não apresentação da GFIP, o §5º da apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores e o §6º referia-se a apresentação do documento com erro de preenchimento nos dados não relacionados aos fatos geradores. -

Com a edição da referida MP, foi instituído o art. 32-A da Lei 8.212/91 que trata da falta de apresentação da GFIP, bem como trata da apresentação com omissões ou incorreções. Porém, foi também previsto, no art. 35-A, a aplicação do art. 44 da Lei 9.430/96 para os casos de lançamento de ofício. Interessa-nos o inciso I do referido dispositivo no qual temos a multa de 75% sobre a totalidade do imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata.

Tais inovações legislativas associadas ao fato de a fiscalização realizar lançamento que abrangem os últimos cinco anos e de existirem lançamentos pendentes de definitividade na esfera administrativa no momento da edição da novel legislação colocam-nos diante de duas situações:

- Lançamentos realizados após a edição da MP 449 e referentes a fatos geradores posteriores a esta;
- Lançamentos referentes a fatos geradores anteriores a MP 449, porém ainda não definitivamente julgados na esfera administrativa.

Vamos analisar individualmente cada uma das situações.

Lançamentos realizados após a edição da MP 449 e referentes a fatos geradores posteriores a esta

Para os lançamentos realizados após a edição da MP 449 e referentes a fatos geradores posteriores a esta, o procedimento de ofício está previsto no art. 35-A da Lei 8.212/91, o que resulta na aplicação do art. 44 da Lei 9.430/96 e na impossibilidade de aplicação da multa de mora prevista no art. 35 da Lei 8.212/91.

Assim, se constatar diferença de contribuição, a fiscalização, além do próprio tributo, lançará a multa de ofício que parte de 75% e pode chegar a 225% nas hipóteses de falta de recolhimento, falta de declaração ou declaração inexata. A falta de recolhimento é uma hipótese nova de infração que, portanto, só pode atingir os fatos geradores posteriores a MP 449. Por outro lado, com relação às contribuições previdenciárias, a falta de declaração e a declaração inexata referem-se a GFIP e são infrações que já eram punidas antes da MP 449. A falta de GFIP era punida pelo §4º do art. 32 da Lei 8.212/91 e a declaração inexata da GFIP era punida tanto pelo §5º quanto pelo 6º do mesmo artigo, a depender da existência (§5º) ou não (§6º) de fatos geradores da contribuição relacionados com as incorreções ou omissões.

É certo que, a princípio, podemos vislumbrar duas normas punitivas para a não apresentação e a apresentação inexata da GFIP relacionada a fatos geradores de contribuições: o art. 32-A da Lei 8.212/91 e o inciso I do art. 44 da Lei 9.430/96. Tendo em conta o princípio geral do Direito Tributário de que a mesma infração não pode ser sancionada com mais de uma penalidade, temos que determinar qual penalidade aplicar.

Numa primeira análise, vislumbramos que o art. 44, inciso I da Lei 9.430/96 seria aplicável para os casos relacionados à existência de diferença de contribuição ao passo que o art. 32-A da Lei 8.212/91 seria aplicável aos casos nos quais não houvesse diferença de contribuição. No entanto, tal conclusão não se sustenta se analisarmos mais detidamente o conteúdo do art. 32-A da Lei 8.212/91. No inciso II, temos a previsão da multa de *“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, (...)”*. Claramente, o dispositivo em destaque estipula a multa aplicável quando houver contribuições apuradas, recolhidas ou não, nos casos nos quais a GFIP não for apresentada ou for apresentada fora de prazo. Logo, podemos concluir que tal inciso aplica-se também àquelas situações em que há apuração de diferença de contribuição. Confirmando tal conclusão, temos o inciso II do §3º do mesmo artigo que estipula a multa mínima aplicável nos casos de omissão de declaração com ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária.

Portanto, diversamente do que preliminarmente concluímos, tanto o art. 44, inciso I da Lei 9.430/96 quanto o art. 32-A da Lei 8.212/91 são aplicáveis aos casos de falta de declaração ou declaração inexata de GFIP quando for apurada diferença de contribuição em procedimento de ofício. Temos, então, configurado um aparente conflito de normas que demanda a aplicação das noções da teoria geral do Direito para sua solução. Três critérios são normalmente levados em conta para a solução de tais antinomias: critério cronológico, critério da especialidade e critério hierárquico.

O critério cronológico (norma posterior prevalece sobre norma anterior) não nos ajuda no presente caso, uma vez que a determinação de aplicarmos o art. 44, inciso I da Lei 9.430/96 e a inclusão do art. 32-A da Lei 8.212/91 foram veiculados pela mesma Lei 11.941/2009.

O critério hierárquico também não soluciona a antinomia, posto que são normas de igual hierarquia.

Resta-nos o critério da especialidade.

Observamos que o art. 44, inciso I da Lei 9.430/86 refere-se, de maneira genérica, a uma falta de declaração ou declaração inexata, sem especificar qual seria a declaração. Diversamente, o art. 32-A faz menção específica em seu *caput* à GFIP no trecho em que diz “*o contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei(...)*”. Logo, consideramos que no conflito entre o art. 44, inciso I da Lei 9.430/96 e o art. 32-A da Lei 8.212/91, este último é norma específica no tocante à GFIP e, seguindo o critério da especialidade, deve ter reconhecida a prevalência de sua força vinculante.

Em adição, a aplicação do art. 32-A da Lei 8.212/91 pode ser justificada pelo nítido caráter indutor que a penalidade do art. 32-A assume, facilitando, no futuro, o cálculo do benefício previdenciário. Pretende a norma do art. 32-A estimular a apresentação da GFIP na medida em que a penalidade é reduzida à metade se a declaração for apresentada antes de qualquer procedimento de ofício (§2º, inciso I); ou reduzida a 75% se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação (§2º, inciso II). Esse estímulo pode ser compreendido em benefício do trabalhador na medida em que as informações da GFIP servirão como prova a favor deste no cálculo da benefício previdenciário, tendo em conta que, segundo o §3º do art. 29 da Lei 8.213/91, “*serão considerados para cálculo do salário-de-benefício os ganhos habituais do segurado empregado, a qualquer título, sob forma de moeda corrente ou de utilidades, sobre os quais tenha incidido contribuições previdenciárias, exceto o décimo-terceiro salário (gratificação natalina)*.” Se o cálculo do salário-de-benefício considerará a base de cálculo das contribuições, certamente a GFIP é um importante meio de prova dos valores sobre os quais incidiram as contribuições. Se aplicássemos o art. 44, inciso I da Lei 9.430/96, não haveria qualquer mecanismo de estímulo ao empregador para apresentar a GFIP. Iniciado o procedimento de ofício, seria aplicada, no mínimo, a multa de 75% sobre a diferença das contribuições sem que a apresentação da GFIP pudesse alterar tal valor. O empregador poderia simplesmente pagar a multa e continuar omissa em relação à GFIP, deixando o empregado sem este importante meio de prova para o cálculo do benefício de aposentadoria. Assim, a hermenêutica sistemática considerando o regime jurídico previdenciário reforça a necessidade de prevalência do art. 32-A.

Portanto, seja pela aplicação do critério da especialidade ou pela hermenêutica sistemática considerando o regime jurídico previdenciário, temos justificada a aplicação do art. 32-A no caso de omissão na apresentação da GFIP ou apresentação desta com informações inexatas.

Acrescentamos que não há no regime jurídico do procedimento de ofício previsto na MP 449, convertida na Lei 11.941/2009, a previsão para multa de mora pelo fato de ter ocorrido atraso no recolhimento. Trata-se de infração – o atraso no recolhimento – que deixou de ser punida por meio de procedimento de ofício. Outra infração similar, mas não idêntica, foi eleita pela lei: a falta de recolhimento. Apesar de mantermos nossa posição a respeito da inexistência de multa de mora no novo regime do procedimento de ofício, deixamos de apresentar tal voto em homenagem ao princípio da eficiência devido às reiteradas decisões

do Colegiado no sentido de manter a multa de mora que registraram nossa posição isolada. Assim, nosso voto é no sentido de, acompanhando os demais membros do Colegiado, manter a aplicação da multa de mora. No entanto, mantida a multa de mora, esta deve ser limitada a 20% com a retroatividade benéfica do art. 61 da Lei 9.430/96.

Podemos assim resumir o regime jurídico das multas a partir de 12/2008:

- A multa de mora, se aplicada, deve ser mantida e limitada a 20%;
- A multa de ofício de 75% é aplicada pela falta de recolhimento da contribuição, podendo ser majorada para 150% em conformidade com o §1º do art. 44 das Lei 9.430/96, ou seja, nos casos em que existam provas de atuação dolosa de sonegação, fraude ou conluio. A majoração poderá atingir 225% no caso de não atendimento de intimação no prazo marcado, conforme §2º do art. 44 da Lei 9.430/96;
- A multa pela falta de apresentação da GFIP ou apresentação deficiente desta é aquela prevista no art. 32-A da Lei 8.212/91.

Nesses termos, temos como delineado o novo regime jurídico das multas em lançamento de ofício das contribuições previdenciárias previsto pela MP 449, convertida na Lei 11.941/2009, aplicável aos fatos geradores ocorridos após a edição da referida MP.

Lançamentos referentes a fatos geradores anteriores a MP 449, porém ainda não definitivamente julgados na esfera administrativa.

Com base nesse novo regime jurídico vamos determinar a penalidade aplicável à outra situação, ou seja, para os casos de lançamento relacionado aos fatos geradores anteriores à edição da MP porém ainda não definitivamente julgados na esfera administrativa.

Para tanto, devemos tomar o conteúdo do art. 144 do CTN em conjunto com o art. :

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.

§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica aos impostos lançados por períodos certos de tempo, desde que a respectiva lei fixe expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido.

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.

A interpretação conjunta desses dois dispositivos resulta na conclusão de que devemos aplicar o regime jurídico das penalidades conforme a lei vigente na data da ocorrência dos fatos geradores, salvo se lei posterior houver instituído penalidade menos severa ou houver deixado de definir um fato como infração.

O que devemos ressaltar é que o art. 106 do CTN determina a comparação da penalidade mais benéfica por infração e não em um conjunto. Assim, cada infração e sua respectiva penalidade deve ser analisada.

Para os lançamentos referentes a fatos geradores anteriores a MP 449, de plano devemos afastar a incidência da multa de mora, pois a novo regime jurídico do lançamento de ofício deixou de punir a infração por atraso no recolhimento. O novo regime pune a falta de recolhimento que, apesar de similar, não pode ser tomada como idêntica ao atraso. O atraso é graduado no tempo, ao passo que a falta de recolhimento é infração instantânea e de penalidade fixa. No regime antigo, o atraso era punido com multa de mora de 12% a 100%, ao passo que no regime atual o atraso não é punível em procedimento de ofício e pode atingir até 20% nos casos em que não há lançamento de ofício.

Nossa conclusão de afastar a multa de mora pode também ser amparada no princípio da isonomia. Vejamos um exemplo. Duas empresas, A e B, atuam no mesmo ramo, tem a mesma estrutura de pessoal e de remuneração, bem como utilizam o mesmo escritório contábil para tratar de sua vida fiscal.

A empresa A foi fiscalizada em 2007 com relação aos fatos geradores de 2006 e teve contra si lançada a contribuição, a multa de mora e a multa por incorreções na GFIP prevista no art. 32, §5º da Lei 8.212/91. Quando do julgamento de seu processo, considerando o novo regime de multas segundo nossa interpretação, o órgão julgador manteve o lançamento, mas determinou que a multa relacionada à GFIP fosse comparada com a multa do 32-A da Lei 8.212/91.

A empresa B foi fiscalizada em 2009 com relação aos fatos geradores de 2006 e teve contra si lançada a contribuição, sem aplicação de multa de mora, e a multa pela declaração inexata da GFIP com base no art. 32-A da Lei 8.212/91 ou com base no art. 32, §5º da Lei 8.212/91, o que lhe for mais favorável. Facilmente pode ser notado que a empresa B responde por crédito tributário menor que a empresa A, pois não foi aplicada a multa de mora. Somente com a aplicação do art. 106, inciso II, alínea “a” do CTN para afastar a multa de mora

no caso da empresa A é que teremos restaurada a situação de igualdade entre as empresas A e B.

Conforme já assinalamos, apesar de mantermos nossa posição a respeito da inexistência de multa de mora no novo regime do procedimento de ofício, deixamos de apresentar tal voto em homenagem ao princípio da eficiência devido às reiteradas decisões do Colegiado no sentido de manter a multa de mora que registraram nossa posição isolada. Assim, nosso voto é no sentido de, acompanhando os demais membros do Colegiado, manter a aplicação da multa de mora. No entanto, mantida a multa de mora, esta deve ser limitada a 20% com a retroatividade benéfica do art. 61 da Lei 9.430/96.

No tocante às penalidades relacionadas com a GFIP, deve ser feito o cotejamento entre o novo regime – aplicação do art. 32-A para as infrações relacionadas com a GFIP – e o regime vigente à data do fato gerador – aplicação dos parágrafos do art. 32 da Lei 8.212/91, prevalecendo a penalidade mais benéfica ao contribuinte em atendimento ao art. 106, inciso II, alínea “c”. Tal procedimento aplica-se, inclusive, para a multa de ofício aplicada com fundamento no art. 44, inciso I da Lei 9.430/96 motivada por falta de declaração ou declaração inexata.

Passamos a resumir nossa posição sobre o regime jurídico de aplicação das multas para fatos geradores até 11/2008.

A aplicação do art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN deve ser feita ato ou fato pretérito considerado como infração no lançamento de modo que até 11/2008:

- As multas por infrações relacionadas a GFIP (falta de apresentação ou apresentação deficiente), previstas nos parágrafos do art. 32 da Lei 8.212/91, devem ser comparadas com a multa do art. 32-A da Lei 8.212/91, devendo prevalecer aquela que for mais benéfica ao contribuinte;
- Nas competências nas quais a fiscalização aplicou somente a penalidade relativa ao atraso no pagamento, a multa de mora, esta deve ser mantida, mas limitada a 20%;
- Nas competências nas quais a fiscalização aplicou a penalidade de 75% prevista no art. 44 da Lei 9.430/96 por concluir se tratar da multa mais benéfica quando comparada aplicação conjunta da multa de mora e da multa por infrações relacionadas a GFIP, deve ser mantida a penalidade equivalente à soma de: multa de mora limitada a 20% e multa mais benéfica quando comparada a multa do art. 32 com a multa do art. 32-A da Lei 8.212/91.

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva – Redator Designado

CÓPIA