



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

Processo nº 10510.006335/2008-09
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2301-003.635 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de julho de 2013
Matéria Contribuições Sociais Previdenciárias
Recorrente UP PETRÓLEO BRASIL LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. GFIP. OMISSÃO DE FATOS GERADORES. PEDIDO DE RELEVACÃO DA MULTA. ANÁLISE DO CARÁTER CONFISCATÓRIO DE MULTA APLICADA. IMPOSSIBILIDADE. PROIBIÇÃO EXPRESSA AO CARF. APLICAÇÃO DA MULTA MAIS BENÉFICA.

O pedido de relevação da multa aplicada deve ser precedido da prova inequívoca do preenchimento dos requisitos constantes no art. 291 do Decreto 3.048/99.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

O reconhecimento da existência de confisco é o mesmo que reconhecer a inconstitucionalidade da sua incidência, o que é vedado a este Conselho.

Em relação a aplicação de multa pelo descumprimento de obrigação acessória previdenciária, o seu cálculo final deve observar o disposto no artigo 32-A, da Lei 8.212/91, nos termos da redação dada pela Lei 11.941/09.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, I) Por maioria de votos: a) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para aplicar ao cálculo da multa o art. 32-A, da Lei 8.212/91, caso este seja mais benéfico à Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a).

Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira, que votaram em

dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para determinar que a multa seja recalculada, nos termos do I, art. 44, da Lei n.º 9.430/1996, como determina o Art. 35-A da Lei 8.212/1991, deduzindo-se as multas aplicadas nos lançamentos correlatos, e que se utilize esse valor, caso seja mais benéfico à Recorrente; II) Por unanimidade de votos: a) em negar provimento ao Recurso nas demais alegações da Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a).

(assinado digitalmente)

MARCELO OLIVEIRA - Presidente.

(assinado digitalmente)

DAMIÃO CORDEIRO DE MORAES - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Oliveira (Presidente), Adriano Gonzáles Silvério, Bernadete de Oliveira Barros, Damiano Cordeiro de Moraes, Manoel Coelho Arruda Junior, Mauro Jose Silva.

Relatório

1. Trata-se de recurso voluntário interposto pela empresa UP PETRÓLEO BRASIL LTDA. em face da decisão que manteve o lançamento do crédito tributário referente ao descumprimento de obrigação acessória no período de 01/01/2004 a 31/12/2004.

2. De acordo com o relatório fiscal da infração (ff. 19/24), o contribuinte apresentou as Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP's com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, conforme transcrito abaixo:

“1. O autuado entregou Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

2. Não foram declarados em GFIP os seguintes fatos geradores:

2.1. Código de Levantamento ABN: *cuida da remuneração a título de abono salarial dos segurados empregados.*

2.1.1. O valor deste fato gerador para os meses de 01/2004 e 07/2004 foi apurado nas folhas de pagamento de abono (cópias anexas).

2.1.2. A competência 02/2004 refere-se à segurada empregada Maria das Graças Lins de Pádua, que teve o contrato de trabalho rescindido em 12/02/2004 (cópia anexa do termo de rescisão do contrato de trabalho). O valor foi apurado de acordo com os lançamentos feitos na conta contábil:

3220114 – abono salarial. Salienta-se, ainda, que a empresa informou na Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte – DIRF, com o código: 0561 – rendimentos do trabalho assalariado, esse mesmo valor apurado.

2.1.3. O abono tratado neste levantamento é fato gerador de contribuição previdenciária, tendo em vista a determinação da alínea j, do inciso V, do § 9º, do art. 214, do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99.

(...)

2.1.4. Em consonância com a situação fática, a fiscalização considerou o abono como remuneração de segurado empregado, sendo a contribuição previdenciária não declarada resultante da aplicação da alíquota de 23% (vinte e três por cento) sobre a base de cálculo (BC) não declarada e que foi calculada, tendo em vista o art. 20, da Lei nº 8.212/91.

(...)

2.2. Código de Levantamento CDN: neste levantamento encontra-se o pró-labore pago ao administrador James Addison Harvick, segurado obrigatório na categoria de contribuinte individual.

(...)

2.2.2. Em relação a este fato gerador, a contribuição previdenciária não declarada resulta da aplicação da alíquota de 20% (vinte por cento), de acordo com o inciso III, do art. 22, da Lei nº 8.212/91, sobre a base de cálculo (PRO) não declarada, somando-se ao resultado a contribuição do segurado contribuinte individual (CCI) não declarada e que foi calculada, tendo em vista o art. 4º da Lei nº 10.666/03, combinado com o § 26, do art. 216, do RPS.

2.3. Código de Levantamento CFN: contém a remuneração do segurado contribuinte individual José Marcos S. Dantas que prestou serviço de transporte à empresa.

(...)

2.3.2. Em relação a este fato gerador, a contribuição previdenciária não declarada é resultante da aplicação da alíquota de 20% (vinte por cento), de acordo com o inciso III, do art. 22, da Lei nº 8.212/91, sobre a base de cálculo não declarada, somando-se ao resultado a contribuição do segurado contribuinte individual (CCI) não declarada e que foi calculada, tendo em vista o art. 4º da Lei nº 10.666/03, combinado com o § 26, do art. 216, do RPS.

2.3.3. A base de cálculo corresponde a 20% do pagamento (PFT) feito ao transportador rodoviário autônomo, conforme § 4º, do art. 201, do RPS.

(...)

2.4. Código de Levantamento CGN: cuida da remuneração dos segurados contribuintes individuais, definidos no inciso V, do art. 12, da Lei nº

8.212/91, que prestaram serviço à empresa, com exceção daqueles que estão retratados nos códigos de levantamento CDN e CFN.

(...)

2.5. Código de Levantamento REN: contém a remuneração dos segurados empregados que não foi declarada em GFIP, tendo sido apurada por meio das folhas de pagamento (cópias anexas) apresentadas pela empresa.

(...)

2.6. Código de Levantamento UNN: refere-se aos serviços prestados ao autuado pela Unimed Sergipe – Cooperativa de Trabalho Médico, CNPJ: 13.360.276/0001-22, apurados por meio das faturas (cópias anexas).

(...)

4. Em razão da omissão, em GFIP, dos fatos geradores relatados no item 2, o autuado incorreu na infração prevista no inciso IV e no § 5º, do art. 32, da Lei 8.212/91, e no inciso II, do art. 284, do RPS.

5. O autuado é primário, nos termos do parágrafo único, do art. 290, do RPS, e a fiscalização não constatou agravante.”

3. Consta no relatório fiscal da aplicação da multa que o seu valor - fixado com base no art. 32, inciso IV e § 5º, da Lei 8.212/91, combinado com o art. 284, inciso II, do RPS - foi determinado considerando-se que a multa para cada mês-competência corresponde a 100% da contribuição previdenciária não declarada em GFIP, respeitando-se os limites contidos em tabela do artigo 32, § 4º, da Lei nº 8.212/91. A utilização do limite máximo para aplicação da multa resta comprovada pelo quadro demonstrativo de sua aplicação (f. 27).

4. Após ser devidamente intimado, o contribuinte apresentou impugnação tempestiva (ff. 63/78), na qual requereu a relevação da multa aplicada. Ao analisar os argumentos colacionados pelo contribuinte, o Colegiado de primeira instância decidiu pela procedência do lançamento e pela rejeição do pedido de relevação, ao entender que a empresa transmitiu declarações retificadoras com alíquota de grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (RAT/SAT/GILRAT) correspondente a 2%, quando a alíquota correta é de 3%. O acórdão recorrido restou ementado nos termos que transcrevo abaixo:

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. GFIP.

A empresa é obrigada a informar mensalmente, por intermédio da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social, dados cadastrais, todos os fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse da Administração Tributária.

CORREÇÃO DA FALTA ATÉ O TERMO FINAL DO PRAZO PARA IMPUGNAÇÃO. RELEVAÇÃO DA MULTA APLICADA. PEDIDO INDEFERIDO.

A relevação requerida pelo contribuinte era benefício para o qual se exigia pedido, primariedade, ausência de circunstância agravante e correção da falta no prazo para impugnação, com previsão regulamentar até o dia 12/01/2009, véspera da publicação do Decreto nº 6.727, de 12 de maio de 2009, que revogou o art. 291 do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999.

*Impugnação Procedente em Parte**Crédito Tributário Mantido em Parte*

5. Inconformado com a decisão proferida, o contribuinte apresentou recurso voluntário tempestivo (ff. 403/413), no qual aduz em síntese:

- a) alega que faz jus à relevação da multa aplicada, considerando que corrigiu a falta apontada pelo fisco até a decisão do Colegiado de primeira instância, além de ser infrator primário e não existir circunstâncias agravantes, o que, segundo o art. 291 do RPS, dá ensejo ao direito postulado;
- b) aponta que reconheceu o erro e realizou o procedimento retificatório das GFIP's dentro do prazo para apresentação da impugnação e em data anterior à revogação do referido artigo pelo Decreto nº 6.727/2009, o que deixa claro o direito adquirido de obter o benefício da relevação da multa, uma vez preenchidos todos os requisitos legais vigentes à época;
- c) caso a multa lançada no auto de infração não seja relevada, pugna pelo cancelamento da multa de 100% prevista no art. 32, § 5º, da Lei nº 8.212/91, uma vez que o dispositivo legal foi revogado pela Lei nº 11.941/2009 e os contribuintes estão amparados pelo princípio da retroatividade benigna, nos termos do art. 106, do CTN;
- d) quanto à aplicação da penalidade prevista no art. 284, inciso II, do RPS, entende que faz jus a gradação da multa frente à inexistência de circunstâncias agravantes, conforme dispõe o art. 292, inciso I, do RPS; e
- e) considera que a submissão aos valores lançados no auto de infração é uma penalidade excessiva e desproporcional à infração praticada, revestindo-se de caráter confiscatório, o que viola os princípios da moralidade e proporcionalidade previstos na Constituição Federal e desvirtua a norma do CTN.

6. O fisco não apresentou contrarrazões e o processo foi encaminhado para análise e julgamento por este Conselho.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Relator Damião Cordeiro de Moraes

DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

1. Conheço do recurso voluntário, uma vez que atende aos pressupostos de admissibilidade.

DA RELEVANÇA DA MULTA

2. A questão trazida nos autos diz respeito à aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória. Conforme relatado acima, o contribuinte apresentou Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias relativas ao período de 01/2004 a 12/2004.

3. Por esta razão, entendeu o relatório fiscal da infração que “o autuado incorreu na infração prevista no inciso IV e no § 5º, do art. 32, da Lei 8.212/91, e no inciso II, do art. 284, do RPS” (f. 23).

4. O contribuinte requereu, tanto em sede de impugnação apresentada ao colegiado de primeira instância, quanto em recurso voluntário a este Conselho, a relevância da multa aplicada.

5. O acórdão de primeira instância entendeu que o contribuinte não procedeu à correção da falta corretamente para que pudesse ser beneficiado com a relevância da multa, uma vez que as declarações retificadoras foram transmitidas com a alíquota RAT/SAT/GILRAT correspondente a 2%, quando o relatório de autuação fiscal registra que a alíquota correta é de 3%, em razão da atividade principal desenvolvida pelo contribuinte, qual seja extração de petróleo e gás natural.

6. É importante notar que o Decreto nº 3.048, de 06 de maio de 1999, que aprovou o Regulamento da Previdência Social, dispõe em seu art. 202:

Art. 202. A contribuição da empresa, destinada ao financiamento da aposentadoria especial, nos termos dos arts. 64 a 70, e dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho corresponde à aplicação dos seguintes percentuais, incidentes sobre o total da remuneração paga, devida ou creditada a qualquer título, no decorrer do mês, ao segurado empregado e trabalhador avulso:

I - um por cento para a empresa em cuja atividade preponderante o risco de acidente do trabalho seja considerado leve;

II - dois por cento para a empresa em cuja atividade preponderante o risco de acidente do trabalho seja considerado médio; ou

III - três por cento para a empresa em cuja atividade preponderante o risco de acidente do trabalho seja considerado grave.

(...)

§ 4º A atividade econômica preponderante da empresa e os respectivos riscos de acidentes do trabalho compõem a Relação de Atividades Preponderantes e correspondentes Graus de Risco, prevista no Anexo V.

7. O citado Anexo V, em vigor na data da fiscalização pela RFB, determinava que, para a atividade desenvolvida pelo contribuinte, a alíquota a ser considerada era a de 3%,

conforme a Classificação Nacional de Atividades Econômicas – CNAE. Assim, a retificação das GFIP's efetuadas pela empresa deveria seguir este comando legal.

8. Ademais, a Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, trouxe, em seu anexo I, relação constando as alíquotas a serem aplicadas aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2010, no qual permanece inalterado o percentual de 3%.

9. Cumpre verificar, desse modo, que a conduta do sujeito passivo não pode ser beneficiada pela regra contida no art. 291, § 1º do RPS. Este dispositivo – vigente à época dos fatos imponíveis, da autuação e da impugnação, vez que foi revogado pelo Decreto nº 6.727/2009 – trazia em seu texto a previsão da relevação da multa aplicada quando o contribuinte protocolasse o pedido dentro do prazo de defesa, fosse primário e tivesse corrigido a falta em tempo, *in verbis*:

“Art. 291. Constitui circunstância atenuante da penalidade aplicada ter o infrator corrigido a falta até a decisão da autoridade julgadora competente.

§1º A multa será relevada, mediante pedido dentro do prazo de defesa, ainda que não contestada a infração, se o infrator for primário, tiver corrigido a falta e não tiver ocorrido nenhuma circunstância agravante.”

10. Embora seja primária e tenha protocolizado o pedido no prazo previsto em lei, a empresa não corrigiu integralmente a falta para que pudesse beneficiar-se com a regra, pelo que mantenho a decisão de primeira instância no tocante à relevação da multa, vez que, conforme assentado no voto daquela instância, não há “*previsão normativa para relevação ou atenuação parcial intra-ocorrência*” (f. 397).

CARÁTER CONFISCATÓRIO DA MULTA

11. Alega a recorrente que os valores lançados no auto de infração são demasiadamente exagerados, caracterizando-se a penalidade como confiscatória. Porém, esta alegação não deve prosperar, pois o caráter confiscatório da multa somente resta configurado quando o valor agredir violentamente o patrimônio do contribuinte, o que não ocorre na hipótese analisada.

12. Ademais, a irresignação não pode ser analisada por este Conselho, em respeito à competência privativa do Poder Judiciário, já que o afastamento da aplicação da Legislação referente, indubitavelmente, ensejaria o reconhecimento de inconstitucionalidade de lei em vigor, conforme previsto nos artigos 97 e 102, I, "a" e III, "b" da Constituição Federal, o que é vedado a este Conselho.

13. Sobre a questão, o CARF consolidou referido entendimento por meio do enunciado da Súmula n. 02, a seguir:

“Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”

14. Em outras palavras, reconhecer a existência de confisco é o mesmo que reconhecer a inconstitucionalidade da sua incidência, o que é vedado a este Conselho, que

somente pode reconhecer a inconstitucionalidade de dispositivo legal quando estiver diante de uma das hipóteses previstas no art. 62, parágrafo único, do seu Regimento Interno, quais sejam:

“I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal;

II – que fundamente crédito tributário objeto de:

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993; ou

c) parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 199.”

15. No caso dos autos, contudo, não ocorreu qualquer dessas hipóteses.

16. Cumpre esclarecer que a apreciação de matéria constitucional em tribunal administrativo exacerba sua competência originária, que é a de órgão revisor dos atos praticados pela Administração, bem como invade competência atribuída especificamente ao Judiciário pela Constituição Federal. No Capítulo III do Título IV, notadamente no que trata do controle da constitucionalidade das normas, observa-se que o constituinte teve especial cuidado ao definir quem poderia exercer o controle constitucional das normas jurídicas. Decidiu que caberia exclusivamente ao Poder Judiciário exercê-la, especialmente ao Supremo Tribunal Federal.

17. Permitir que órgãos colegiados administrativos reconhecessem a constitucionalidade de normas jurídicas seria infringir o disposto na própria Constituição Federal, padecendo, portanto, a decisão que assim o fizer, ela própria, de vício de constitucionalidade, já que invadiu competência exclusiva de outro Poder.

18. O professor Hugo de Brito Machado in “Mandado de Segurança em Matéria Tributária”, Ed. Revista dos Tribunais, páginas 302/303, assim concluiu:

“A conclusão mais consentânea com o sistema jurídico brasileiro vigente, portanto, há de ser no sentido de que a autoridade administrativa não pode deixar de aplicar uma lei por considerá-la inconstitucional, ou mais exatamente, a de que a autoridade administrativa não tem competência para decidir se uma lei é, ou não é inconstitucional.”

19. Além disso, como da decisão administrativa não cabe recurso obrigatório ao Poder Judiciário, em se permitindo a declaração de inconstitucionalidade de lei pelos órgãos administrativos judicantes, as decisões que assim a proferissem não estariam sujeitas ao crivo do Supremo Tribunal Federal, que é a quem compete a guarda da Constituição. Poder-se-ia, nesses casos, ter a absurda hipótese de o tribunal administrativo declarar determinada norma inconstitucional e o Judiciário, em manifestação do seu órgão máximo, pronunciar-se em sentido inverso.

20. Portanto, não há que se falar em caráter confiscatório da multa prevista no art. 284, inciso II, do Regulamento da Previdência Social, posto que a atividade tributária é plenamente vinculada ao cumprimento das disposições legais, sendo-lhe vedada a discricionariedade de aplicação da norma quando presentes os requisitos materiais e formais para sua aplicação.

GRADAÇÃO DA MULTA PREVISTA NO ART. 284, II, DO RPS

21. Aduz o contribuinte que faz jus à gradação da multa diante da inexistência de circunstâncias agravantes, conforme previsto no art. 292, inciso I, *in verbis*:

“Art. 292. As multas serão aplicadas da seguinte forma:

I – na ausência de agravantes, serão aplicadas nos valores mínimos estabelecidos nos incisos I e II e no §3º do art. 283 e nos arts. 286 e 288, conforme o caso”

22. Para que se possa aferir a possibilidade de concessão do benefício pretendido pela empresa, é importante verificar o disposto no art. 290, do RPS, que define o que seja circunstância agravante da infração:

“ Art. 290. Constituem circunstâncias agravantes da infração, das quais dependerá a gradação da multa, ter o infrator:

I - tentado subornar servidor dos órgãos competentes;

II - agido com dolo, fraude ou má-fé;

III - desacatado, no ato da ação fiscal, o agente da fiscalização;

IV - obstado a ação da fiscalização; ou

V - incorrido em reincidência.”

23. Pelo exposto, verifica-se que a empresa não possui qualquer circunstância agravante que obste a concessão da gradação da multa prevista no citado art. 292, do RPS, tendo a fiscalização, inclusive, apontado no relatório fiscal da infração a inexistência de circunstâncias agravantes e a primariedade do contribuinte.

24. Ocorre que, verificando atentamente o relatório fiscal, resta evidente que a fiscalização não aplicou a gradação da multa, o que seria prejudicial para o contribuinte, de maneira que não há o que retificar na decisão recorrida.

25. Com base nessas alegações, não há razão em relação à alegação da recorrente.

DA MULTA APLICADA

26. O contribuinte alega que *“faz-se imprescindível o cancelamento da multa de 100% prevista no Art. 32, §5º da Lei nº 8.212/91, uma vez que o dispositivo legal foi revogado pela Lei 11.941/2009 e os Contribuintes estão amparados pelo Princípio da Retroatividade Benigna”*.

27. De fato, o dispositivo legal previa que, para o caso de apresentação da GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores, o infrator estaria sujeito à multa de 100% do valor devido relativo à contribuição não declarada. Porém, estando o dispositivo revogado, não há como se aplicar ao caso em tela, assistindo razão ao contribuinte.

28. Ressalta-se que a Lei n.º 11.941, de 2009, alterou a Lei n.º 8.212/91 para abrandar os valores das penalidades aplicadas pelo fisco:

“Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a

apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas:

I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e.

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

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

§ 2º Observado o disposto no § 3º deste artigo, as multas serão reduzidas:

I – à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou .

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

§ 3º A multa mínima a ser aplicada será de:

I – R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e.

II – R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos.”

do artigo 32-A:

29. Diante da regulamentação acima exposta, é possível identificar as regras

a) é regra aplicável a uma única espécie, dentre tantas outras existentes, de declaração: a Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP;

b) é possibilitado ao sujeito passivo entregar a declaração após o prazo legal, corrigi-la ou suprir omissões antes de algum procedimento de ofício que resultaria em autuação;

c) regras distintas para a aplicação da multa nos casos de falta de entrega/entrega após o prazo legal e nos casos de informações incorretas/omitidas; sendo no primeiro caso, limitada a vinte por cento da contribuição;

d) desvinculação da obrigação de prestar declaração em relação ao recolhimento da contribuição previdenciária;

e) reduções da multa considerando ter sido a correção da falta ou supressão da omissão antes ou após o prazo fixado em intimação; e

f) fixação de valores mínimos de multa.

30. Nesse momento, passo a examinar a natureza da multa aplicada com relação à GFIP, sejam nos casos de “*falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo*” ou “*informações incorretas ou omitidas*”.

31. O inciso II do artigo 32-A manteve a desvinculação entre as obrigações do sujeito passivo: acessória, quanto à declaração em GFIP e principal, quanto ao pagamento da contribuição previdenciária devida:

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

32. Dessa forma, depreende-se da leitura do inciso que o sujeito passivo estará sujeito à multa prevista no artigo, mesmo nos casos em que efetuar o pagamento em sua integralidade, ou seja, cem por cento das contribuições previdenciárias.

33. E fazendo uma comparação do referido dispositivo com o artigo 44 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996 (que trata das multas quando do lançamento de ofício dos tributos federais) percebe-se que as regras diferem entre si, pois as multas nele previstas incidem em razão da falta de pagamento ou, quando sujeito a declaração, pela falta ou inexatidão da declaração:

LEI Nº 9.430, DE 27 DE DEZEMBRO DE 1996.

Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências.

...

Seção V

Normas sobre o Lançamento de Tributos e Contribuições

...

Multas de Lançamento de Ofício

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

*I- de setenta e cinco por cento, **nos casos de falta de pagamento ou recolhimento**, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, **sem o acréscimo de multa moratória, de falta de***

declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

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

34. Outra diferença é que as multas elencadas no artigo 44 justificam-se pela necessidade de realização de lançamento pelo fisco, já que o sujeito passivo não efetuou o pagamento, sendo calculadas independentemente do decurso do tempo, eis que a multa de ofício não se cumula com a multa de mora. A finalidade é exclusivamente fiscal, diferentemente do caso da multa prevista no artigo 32-A, em que independentemente do pagamento/recolhimento da contribuição previdenciária, o que se pretende é que, o quanto antes (daí a gradação em razão do decurso do tempo), o sujeito passivo preste as informações à Previdência Social, dados esses que viabilizam a concessão dos benefícios previdenciários.

35. Feitas essas considerações, tenho por certo que as regras postas no artigo 44 aplicam-se aos processos instaurados em razão de infrações cometidas sobre a GFIP. No que se refere à “*falta de declaração e nos de declaração inexata*”, deve-se observar o preceito por meio do qual a norma especial prevalece sobre a geral, uma vez que o artigo 32-A da Lei nº 8.212/1991 traz regra aplicável especificamente a uma espécie de declaração que é a GFIP, devendo assim prevalecer sobre as regras do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 o qual se aplicam a todas as demais declarações a que estão obrigados os contribuintes e responsáveis tributários. Pela mesma razão, também não pode ser aplicado o artigo 43 da mesma lei:

“Auto de Infração sem Tributo

Art.43.Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.”

36. Resumindo, é possível concluir que para a aplicação de multas pelas infrações relacionadas à GFIP devem ser observadas as regras do artigo 32-A da Lei nº 8.212/1991 que regulam exaustivamente a matéria, sendo irrelevante a existência ou não pagamento/recolhimento e qual tenha sido a multa aplicada no documento de constituição do crédito relativo ao tributo devido.

37. Quanto à cobrança de multa nesses lançamentos, realizados no período anterior à MP nº 449/2008, entendo que não há como aplicar o artigo 35-A, pois poderia haver retroatividade maléfica, o que é vedado; nem tampouco a nova redação do artigo 35.

38. Os dispositivos legais não são interpretados em fragmentos, mas dentro de um conjunto que lhe dê unidade e sentido. As disposições gerais nos artigos 44 e 61 são apenas partes do sistema de cobrança de tributos instaurado pela Lei nº 9.430/1996. Quando da falta de pagamento de tributos são cobradas, além do principal e juros moratórios, valores relativos às penalidades pecuniárias, que podem ser a **multa de mora**, quando embora a destempo tenha o sujeito passivo realizado o pagamento/recolhimento antes do procedimento

de ofício, ou a **multa de ofício**, quando realizado o lançamento para a constituição do crédito. Essas duas espécies são excludentes entre si. Essa é a sistemática adotada pela lei. As penalidades pecuniárias incluídas nos lançamentos já realizados antes da MP nº 449/1996 são, por essa nova sistemática aplicável às contribuições previdenciárias, **conceitualmente multa de ofício** e pela **sistemática anterior multa de mora**. Do que resulta uma conclusão inevitável: independentemente do nome atribuído, a multa de mora cobrada nos lançamentos anteriores à MP nº 449/1996 não é a mesma da multa de mora prevista no artigo 61 da Lei nº 9.430/1996. Esta somente tem sentido para os tributos recolhidos a destempo, mas espontaneamente, sem procedimento de ofício. Seguem transcrições:

“Art.35.Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas “a”, “b” e “c” do parágrafo único do art. 11, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996.

Art.35-A.Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Seção IV

Acréscimos Moratórios Multas e Juros

Art.61.Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

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

Redação anterior do artigo 35:

Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos:

I - para pagamento, após o vencimento de obrigação não incluída em notificação fiscal de lançamento:

a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação;

b) quatorze por cento, no mês seguinte;

c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação;

II - para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento:

a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação;

b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação;

c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS;

d) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa;"

39. No que tange aos autos de infração referentes à GFIP, que foram lavrados antes da MP nº 449/1996, importa que seja feita a análise quanto à aplicação do artigo 106, inciso II, alínea "c" do CTN:

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

...

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

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

40. E como pode ser notado, as novas regras trazidas pelo artigo 32-A são, *a priori*, mais benéficas que as anteriores, posto que nelas há limites inferiores, senão vejamos: no caso da falta de entrega da GFIP e omissão de fatos geradores, a multa não pode exceder a 20% da contribuição previdenciária, no primeiro caso; e será de R\$ 20,00 por grupo de 10 informações omitidas ou incorretas, no segundo caso.

41. Portanto, nos casos mais benéficos ao sujeito passivo, consoante o disposto no artigo 106 do CTN, a multa deve ser reduzida para adequá-la ao artigo 32-A. Porém, nos casos em que a multa contida no auto-de-infração é inferior à que seria aplicada pelas novas regras, não há como se falar em retroatividade.

42. Por isso, entendo que os valores impostos pelo fisco devem ser retificados, conforme o novo regramento do citado artigo 32-A, se mais benéfico para o contribuinte.

CONCLUSÃO

Processo nº 10510.006335/2008-09
Acórdão nº **2301-003.635**

S2-C3T1
Fl. 436

43. Feitas tais considerações, voto por CONHECER do recurso voluntário, para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, reduzindo a multa aplicada conforme determina o artigo 32-A, da Lei nº 8.212/91, nos termos da redação dada pela Lei 11.941/09, se mais benéfico para o contribuinte.

(assinado digitalmente)

Damião Cordeiro de Moraes - Relator