



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

Processo nº 10510.006427/2008-81
Recurso nº 999.999 Voluntário
Acórdão nº 2301-003.187 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de novembro de 2012
Matéria COOPERATIVA DE TRABALHO
Recorrente SEBRAE/SE SERVIÇO APOIO MICRO E PEQUENAS EMPRESAS DE SERGIPE
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 30/12/2004

CERCEAMENTO DE DEFESA - INOCORRÊNCIA

Não há que se falar em nulidade por cerceamento de defesa quando os relatórios que integram o AI trazem todos os elementos que motivaram a sua lavratura e expõem, de forma clara e precisa, a ocorrência do fato gerador da contribuição previdenciária, elencando todos os dispositivos legais que dão suporte ao procedimento do lançamento.

COOPERATIVAS -

A empresa está obrigada a recolher a contribuição devida relativa a serviços que lhe são prestados por cooperados por intermédio de cooperativa.

JUROS E MULTA DE MORA

A utilização da taxa de juros SELIC e a multa de mora encontram amparo legal nos artigos 34 e 35A da Lei 8.212/91.

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%.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Autenticado digitalmente em 17/12/2012 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 15/01/2013 por

MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 17/12/2012 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente e

m 18/12/2012 por BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS

Impresso em 17/01/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Acordam os membros do colegiado, I) Por maioria de votos: a) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para que seja aplicada a multa prevista no Art. 61, da Lei nº 9.430/1996, se mais benéfica à Recorrente, nos termos do voto do(a) Redator(a). Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira, que votaram em manter a multa aplicada; II) Por unanimidade: a) em negar provimento ao Recurso nas demais alegações da Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a). Redator designado: Mauro José Silva.

MARCELO OLIVEIRA - Presidente.

BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS - Relator.

Mauro José Silva - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Oliveira (Presidente), Adriano Gonzales Silvério, Bernadete de Oliveira Barros, Damião Cordeiro de Moraes, Mauro José Silva e Wilson Antônio de Souza.

Relatório

Trata-se de crédito previdenciário lançado contra a empresa acima identificada, referente às contribuições devidas à Seguridade Social, à cargo da empresa, correspondentes a 15% sobre o valor total das notas fiscais emitidas pela cooperativa pelos serviços que foram prestados por seus cooperados, sendo objeto do lançamento apenas a diferença de contribuição devida.

Conforme relatório fiscal (fls. 25), a empresa foi contratante dos serviços de cooperados por intermédio de cooperativas e não recolheu a totalidade da contribuição devida, incidente sobre os valores das notas fiscais, obtidos na contabilidade, conta 3.1.2.1.99.001, e não declarados em GFIP.

A recorrente impugnou o débito e a Secretaria da Receita Federal do Brasil, por meio do Acórdão 15-19.749, da 5ª Turma da DRJ/SDR (fls. 188), julgou o lançamento procedente em parte, excluindo, do débito, os valores correspondentes ao pagamento realizado às empresas CORPORE MEDICINA ESTÉTICA CLÍNICA LTDA, e COOPERAÇÃO CONSULTORIA, ASSESSORIA, TREINAMENTOS E AFINS LTDA, por não serem cooperativas.

Inconformada com a decisão, a recorrente apresentou recurso tempestivo (fls. 197), alegando, em síntese, o que se segue.

Preliminarmente, insiste na decadência de parte do débito, afirmando que houve recolhimento a menor no período compreendido entre 01/2001 a 12/2004 e que, nos termos do art. 150, § 4º, o período compreendido entre 01/2003 a 12/2003 foi alcançado pela decadência.

Ainda em preliminar, alega nulidade do lançamento por cerceamento de defesa, argumentando que o Auto de Infração em combate não é preciso e nem faz uma correlação compreensível entre os fatos e as planilhas de cálculos das contribuições, não deixando claro como o fiscal chegou aos valores lançados e qual a base de cálculo empregada, nem de que parcelas ela foi composta, tornando impossível compreender como legítimo o lançamento de ofício realizado pela fiscalização, o que afronta os direitos e garantias individuais constitucionalmente e legalmente concedidos ao contribuinte, pois dificulta a realização de uma auditoria minuciosa sobre os levantamentos procedidos pela fiscalização, com a análise cuidadosa das bases de cálculo, alíquotas, multas e atualizações adotadas.

Reitera que é praticamente impossível distinguir o presente Auto de Infração, de DEBCAD nº 37.168.413-7, do Auto de Infração tombado sob o DEBCAD nº 37.168.412-9, especialmente porque os anexos dos Relatórios Fiscais das autuações, em ambos, são exatamente os mesmos, sendo, portanto, o Auto de Infração nulo de pleno direito, face ao cerceamento do direito de defesa e a não observância do devido processo legal.

Insurge-se contra a multa e juros aplicados, alegando *bis in idem*, requerendo a exclusão dos Juros de Mora do cálculo de atualização do crédito fiscal em combate, mantendo-se apenas a Taxa SELIC, já que esta já é composta de correção monetária e juros de mora.

Sustenta que a multa aplicada não guarda proporcionalidade com a infração cometida e possui natureza confiscatória, e solicita sua relevação, nos termos do § 1º, do art. 291, do RPS, ao argumento de que é primário, corrigiu a falta pagando o valor de R\$11.828,67 e de R\$ 1.222,80 que entendia devidos, totalizando R\$ 13.051,47, bem como retificou as GFIPs, asseverando que, além desse valor, o que do AI consta é excesso.

Lista as pessoas que constam dos anexos ao AI como sendo Pessoas Físicas, mas que, na verdade, tratam-se de Pessoas jurídicas, conforme cópias dos CNPJs juntadas aos autos, não sujeitas, portanto, às contribuições reclamadas, muito menos à obrigação de informação nas GFIPs.

Finaliza requerendo a reforma da decisão recorrida e o provimento do recurso.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Bernadete de Oliveira Barros

O recurso é tempestivo e todos os pressupostos de admissibilidade foram cumpridos, não havendo óbice ao seu conhecimento.

Da análise do recurso apresentado registro o que se segue

Preliminarmente, a autuada, entendendo que o lançamento ora discutido abarca competências entre 01/2001 a 12/2004, requer que seja reconhecida a decadência dos valores lançados no período compreendido entre 01/2003 a 12/2003, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN.

Contudo, conforme se observa dos Relatórios DAD e DSD, é objeto do AI em tela apenas as competências compreendidas entre 01/2004 a 12/2004.

Como a ciência do AI pelo sujeito passivo se deu em 06/11/2008, não há que se falar em decadência, por qualquer regra do CTN.

Ainda em preliminar, a recorrente alega nulidade do AI, sob o argumento de ocorrência de cerceamento do direito de defesa e da não observância do devido processo legal.

Contudo, não se verifica a nulidade alegada pela recorrente, e nem se observa, no presente processo administrativo fiscal, ofensa ao devido processo legal.

Constata-se que foram observados os mandamentos estabelecidos pelo Decreto 70.235/72, que regula o processo administrativo fiscal, que estabelece, em seu art. 59, que

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

E, consoante art. 27, da Portaria RFB nº 10.875/2007, que trata sobre o processo Administrativo fiscal relativo às contribuições previdenciárias, apenas são nulos "os atos e termos lavrados por pessoa incompetente" e "os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa".

No caso em tela, os atos praticados foram todos lavrados por pessoas competentes, e não há despachos ou decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

A autoridade lançadora deixou claro, nos relatórios que integram o AI em tela, que o débito lançado se refere às contribuições devidas pela empresa, incidentes sobre o

valor bruto da nota fiscal de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhe são prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho.

E sempre que uma empresa contratar os serviços de cooperados por intermédio de cooperativa, deve recolher contribuição a seu cargo, que é de 15% sobre o valor de prestação de serviços, pois a Lei assim determina.

Portanto, a motivação do lançamento discutido é a ocorrência do fato gerador da contribuição previdenciária, o que restou comprovado, no presente caso.

Ou seja, a fiscalização afirmou, o que não foi negado pela recorrente, que a empresa toma serviços de cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho e não recolhe a totalidade das contribuições devidas, incidentes sobre o valor bruto da nota fiscal.

Portanto, não há que se falar em nulidade do AI como quer a recorrente, pois verifica-se que o lançamento está devidamente precedido de MPF válido, e o Auto foi lavrado de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam a matéria, tendo o agente autuante demonstrado, de forma clara e precisa, a ocorrência do fato gerador da contribuição previdenciária, fazendo constar, nos relatórios o integram, os fundamentos legais que amparam o procedimento adotado e as rubricas lançadas.

O Relatório Fiscal traz todos os elementos que motivaram a lavratura do AI e o relatório Fundamentos Legais do Débito – FLD, encerra todos os dispositivos legais que dão suporte ao procedimento do lançamento, separados por assunto e período correspondente, garantindo, dessa forma, o exercício do contraditório e ampla defesa à notificada.

Assim, ao contrário do que afirma a autuada, constata-se que todos os elementos necessários para a elaboração de defesa pelo contribuinte encontram-se nos autos, não havendo, portanto, que se falar em nulidade por cerceamento de defesa.

No mesmo sentido, constata-se, no presente processo administrativo, que houve a observância dos mandamentos legais que regem o contencioso administrativo fiscal, já que o AI contém a qualificação do autuado, a descrição do fato gerador, os dispositivos legais que dão suporte ao lançamento, e o relatório IPC traz todas as instruções ao contribuinte, como os prazos para pagar ou impugnar.

O recorrente teve ciência do AI, tendo-lhe sido concedido o prazo legal para apresentação da defesa, como também tomou conhecimento da decisão proferida, conforme, tendo-lhe sido concedido prazo para apresentação de recurso, em respeito ao devido processo legal e ao contraditório.

E o MPF traz a descrição sumária da ação fiscal, deixando claro que a fiscalização é para verificar a ocorrência dos fatos geradores previdenciários, o que foi feito pelos Auditores designados.

Nesse sentido, não há que se falar em nulidade do AI por cerceamento de defesa ou ofensa ao devido processo legal, já que, reitera-se, foram observados, no presente processo administrativo, os mandamentos estabelecidos pelo acima mencionado Decreto 70.235/72.

Pelos motivos expostos, rejeito as preliminares suscitadas.

No mérito, a recorrente insurge-se contra a multa e juros aplicados, alegando *bis in idem*, requerendo a exclusão dos Juros de Mora do cálculo de atualização do crédito fiscal

em combate, e que seja mantida a Taxa SELIC, já que esta já é composta de correção monetária e juros de mora.

Alega natureza confiscatória da penalidade e desproporcionalidade entre a multa aplicada e a infração cometida, requerendo a sua relevação, nos termos do § 1º, do art. 291, do RPS, ao argumento de que é primário, corrigiu a falta pagando o valor de R\$11.828,67 e de R\$ 1.222,80 que entendia devidos, totalizando R\$ 13.051,47, bem como retificou as GFIPs, asseverando que, além desse valor, o que do AI consta é excesso.

Porém, conforme consta dos autos, os recolhimentos mencionados ocorreram em 28/11/2008 e 31/12/2008, conforme documentos de fls. 82 e 95, respectivamente. Ou seja, os referidos pagamentos ocorreram após a lavratura do AI e o encerramento da ação fiscal. A recorrente agiu como se a diferença de recolhimento devido e apurado na ação fiscal não tivesse sido objeto de lançamento de débito. Assim, o valor recolhido não pode ser excluído do AI, e sim convertido em pagamento parcial do Auto objeto do presente processo administrativo.

Em relação à multa e juros, cumpre observar que, como tomadora dos serviços de cooperados, por intermédio de cooperativa, a recorrente está obrigada a recolher a contribuição devida incidente sobre a nota fiscal ou fatura de prestação de serviços.

Nesse sentido, houve o fato gerador da contribuição previdenciária, conforme comprovam os documentos juntados aos autos pela fiscalização.

E sendo o lançamento um ato vinculado, o agente fiscal, ao constatar que a empresa tomou serviços de cooperados por intermédio de cooperativa médica e deixou de recolher a totalidade da contribuição a seu cargo, qual seja, 15% sobre o valor da nota fiscal, lavrou corretamente o presente AI, em observância aos normativos legais que regem a matéria.

E o valor da contribuição foi acrescida de juros e multa, nos termos da legislação vigente à época do lançamento.

A cobrança da multa moratória, de caráter irrelevável, é de natureza objetiva, isto é, não sendo recolhido no vencimento, incidirá multa, independente da intenção do agente.

Conforme prevê o art. 35 da Lei nº 8.212/1991, com a redação vigente à época do lançamento, não recolhendo na época própria, o contribuinte tem que arcar com o ônus de seu inadimplemento. Se não houvesse tal exigência haveria violação ao princípio da isonomia, pois o contribuinte que não recolhera no prazo fixado teria tratamento similar àquele que cumprira em dia com suas obrigações fiscais.

Neste sentido, o legislador, no exercício de seu poder político, entendeu razoável a gradação da multa moratória como forma de coibir a utilização indevida dos prazos processuais no âmbito do procedimento administrativo fiscal, razão pela qual a utilização dos percentuais determinados pelo art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, são perfeitamente aceitáveis, sendo certo que estes indicadores foram aplicados na presente autuação, observando, repita-se, a legislação vigente.

No que concerne à aplicação da SELIC, há que se cumprir a determinação do art. 34 da Lei nº 8.212/91 cuja regulamentação está no art. 239, II, do RPS, aprovado pelo

Decreto nº 3.048/99.

Cabe destacar, ainda, que a atividade administrativa é plenamente vinculada ao cumprimento das disposições legais. Nesse sentido, o ilustre 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”

Portanto, os juros e multa aplicados encontram fundamentos nos dispositivos legais discriminados nos relatórios que compõem o Auto de Infração, não podendo ser atenuados ou relevados, uma vez que o benefício da espontaneidade requerido pela recorrente se aplica apenas a multas de caráter punitivo, relativas ao descumprimento de obrigação acessória, e não à multa de caráter moratório, aplicada pelo descumprimento da obrigação principal, como é o caso em comento.

Da mesma forma, não há que se confundir o presente Auto de Infração com o Auto lavrado pelo descumprimento da obrigação acessória de informar, em GFIP, todos os fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, pois o AI ora discutido trata de contribuições previdenciárias não recolhidas em época própria, e o AI de Debcad nº 37.168.412-9 trata de penalidade aplicada por descumprimento de obrigação acessória.

A autuada lista, ainda, as pessoas que, segundo afirma, constam dos anexos ao AI como sendo Pessoas Físicas, mas que, na verdade, tratam-se de Pessoas jurídicas.

Entretanto, compulsando os autos, não se verifica, nos relatórios que integram o AI, as pessoas físicas relacionadas pela recorrente em sua peça recursal.

A fiscalização listou, nos relatórios anexos ao AI, as cooperativas, pessoas jurídicas, que prestaram serviços ao SEBRAE/SE por meio de seus cooperados, e que, como prestadores de serviços, emitiram notas fiscais.

E foi sobre esses valores das notas fiscais que a autoridade autuante fez incidir a contribuição previdenciária à cargo da empresa, correspondente à aplicação de uma alíquota de 15% sobre os valores dos serviços dos cooperados.

Dessa forma, reitera-se, a Autoridade Fiscal, ao constatar a ocorrência do fato gerador da contribuição previdenciária e o não recolhimento da totalidade da contribuição devida, lavrou corretamente o Auto de Infração combatido, em observância aos ditames legais.

Nesse sentido e

CONSIDERANDO tudo o mais que dos autos consta;

VOTO no sentido de CONHECER DO RECURSO para, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

Bernadete de Oliveira Barros - Relatora

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.

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 do 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

Processo nº 10510.006427/2008-81
Acórdão n.º **2301-003.187**

S2-C3T1
Fl. 234

CÓPIA