



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

Processo n° 10540.720239/2010-26
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2302-002.050 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de agosto de 2012
Matéria GFIP
Recorrente MUNICÍPIO DE GUANAMBI - PREFEITURA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/05/2006 a 30/11/2008

Ementa:

É OBRIGATÓRIO O RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO RETIDA DA REMUNERAÇÃO DO SEGURADO. APROPRIAÇÃO INDÉBITA

As empresas são obrigadas a arrecadar e recolher as contribuições dos segurados empregados e contribuintes individuais, estes a partir de 04/2003, a seu serviço, descontando-as da respectiva remuneração.

PARCELAS SALARIAIS INTEGRANTES DA BASE DE CÁLCULO. RECONHECIMENTO PELO CONTRIBUINTE ATRAVÉS DE FOLHAS DE PAGAMENTO E OUTROS DOCUMENTOS POR ELE PREPARADOS.

O reconhecimento através de documentos da própria empresa da natureza salarial das parcelas integrantes das remunerações aos segurados torna incontroversa a discussão sobre a correção da base de cálculo.

MULTA MORATÓRIA RETROATIVIDADE BENIGNA.

Em conformidade com o artigo 35, da Lei 8.212/91, na redação vigente à época da lavratura, a contribuição social previdenciária está sujeita à multa de mora, na hipótese de recolhimento em atraso.

O benefício da retroatividade benigna constante da alínea 'c' do inciso II do art. 106 do CTN é de ser observado quando uma nova lei cominar a uma determinada infração tributária uma penalidade menos severa que aquela prevista na lei vigente ao tempo da prática da infração.

Nos casos de lançamento de ofício de tributo devido e não recolhido, o mecanismo de cálculo da multa de mora introduzido pela MP n° 449/08 deve operar como um limitador legal do valor máximo a que a multa poderá alcançar, eis que, até a fase anterior ao ajuizamento da execução fiscal, a metodologia de cálculo fixada pelo revogado art. 35 da Lei n° 8.212/91 se

mostra mais benéfico ao contribuinte, devendo ser aplicado até a competência 11/1998.

A partir da competência 12/2008, há que ser aplicado o artigo 35-A, da Lei n.º 8.212/91, na redação dada pela MP n.º 449/2008, convertida na Lei n.º 11.941, multa de ofício.

JUROS/SELIC

As contribuições sociais e outras importâncias, pagas com atraso, ficam sujeitas aos juros equivalentes à Taxa Referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC, nos termos do artigo 34 da Lei 8.212/91.

Súmula do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais diz que 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.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em conceder provimento parcial ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. A multa deve ser calculada considerando as disposições do art. 35 da Lei n. 8.212 de 1991 para o período anterior à entrada em vigor da Medida Provisória n. 449 de 2008.

LIEGE LACROIX THOMASI

Presidente Substituta (na data da formalização do acórdão)

MANOEL COELHO ARRUDA JÚNIOR - Relator.

EDITADO EM: 14/08/2013

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marco André Ramos Vieira (Presidente de Turma), Manoel Coelho Arruda Junior (Vice-presidente de turma), Liège Lacroix Thomasi, Adriana Sato, Arlindo da Costa e Silva e Adriano Gonzales Silverio.

Relatório

Peço licença aos i. Conselheiros para colacionar ao presente excerto do *decisum* recorrido que sintetiza bem o cerne da autuação [fls. 88/89]:

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

Autenticado digitalmente em 14/08/2013 por MANOEL COELHO ARRUDA JUNIOR, Assinado digitalmente em 15/08/2013 por LIEGE LACROIX THOMASI, Assinado digitalmente em 14/08/2013 por MANOEL COELHO ARRUDA JUNIOR

OR
Impresso em 16/08/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Trata-se do AI - Auto de Infração, DEBCAD nº 37.279.452-1, datado de 16/09/2010, e recebido, pelo contribuinte, em 22/09/2010, conforme atesta assinatura aposta na inicial, à fl. 01. Aludido AI foi lançado por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, no uso da competência de que trata o art. 33 da Lei Orgânica da Seguridade Social (Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991), na redação dos arts. 2.º e 3.º da Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007, bem assim o art. 293 do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999.

2. Consoante se lê do AI (peça inicial e demais documentos que o integram, fls. 01 a 45), o contribuinte em tela, em relação às competências 05, 07 a 09/2006, 13/2007, 08 e 11/2008, abrangida no período de apuração em epígrafe, foi autuado, em virtude de apresentar a declaração a que se refere a Lei nº 8.212, de 1991, art. 32, IV, acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10 de dezembro de 1997 (Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP), e redação da Medida Provisória - MP nº 449, de 03 de dezembro de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, com informações incorretas ou omissas.

3. De acordo com o Relatório Fiscal da Infração (fls. 06 a 07), constatou-se que, no período objeto da autuação, o contribuinte declarou nas GFIP, mas nelas não fez constar, a totalidade das remunerações pagas ou creditadas aos segurados empregados (servidores públicos efetivos, comissionados, temporários e detentores de cargos eletivos), fato que foi observado a partir do confronto dos valores da massa salarial informada pelo Tribunal de Contas dos Municípios da Bahia - TCM com os firmados nos resumos das folhas de pagamento e GFIP apresentadas, gerando diferenças. Aludidas diferenças foram apuradas, consoante planilhas anexas ao relatório, constando nos autos às fls. 18 a 21.

3.1. Os fatos, ora relatados, caracterizam descumprimento da obrigação acessória consignada na fundamentação legal constante do item 2 acima, razão pela qual foi emitido o presente auto de infração.

4. No que tange à multa aplicada, expõe o Relatório de Aplicação da Multa (fls. 08 a 16) que, para a infração em apreço, a penalidade capitulada é a prevista no art. 32-A, caput, inciso I e §§ 2.º e 3.º, da Lei nº 8.212, de 1991, com redação dada pela MP nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009. A multa assim calculada, portanto, tratando-se de omissão de declaração de fatos geradores de contribuição previdenciária, correspondeu a R\$500,00 (quinhentos reais), em cada competência objeto da autuação.

5. O Relatório Fiscal menciona, ainda, que, para a aplicação da multa incidente sobre as contribuições lançadas, utilizou-se a retroatividade benigna, prevista no art. 106 do Código Tributário Nacional - CTN, o que motivou a comparação entre

as penalidades aplicáveis com base na legislação vigente à época dos fatos geradores e as penalidades aplicáveis após a modificação ocorrida a partir da edição da MP nº 449, de 2008, transformada na Lei nº 11.941, de 2009. Esclareceu-se, entretanto, que, considerando que no período de 01/2006 a 01/2007 os órgãos públicos eram isentos da multa de mora, a comparação entre a legislação atual e a anterior, nesse período, só aconteceu em relação às multas previstas pelo descumprimento das obrigações acessórias.

5.1. A planilha consignada no item 4.10 do Relatório Fiscal demonstra a comparação efetuada em cada uma das competências levantadas e a multa mais benéfica aplicada no presente AI, resultante dessa checagem, que importa em R\$3.500,00 (três mil e quinhentos reais).

Em impugnação interposta em 15/10/2010 (fls. 48 a 57, com anexos às fls. 58 a 74), o contribuinte autuado, por intermédio de procurador legalmente nomeado para representá-lo, vem de contrapor-se ao presente lançamento fiscal. As razões de impugnar, em síntese, são as que, doravante, serão explicitadas.

6.1. Alega a peça impugnatória, em caráter de preliminar, que o AI em apreço, e os relatórios que o acompanham, não fazem referência aos fatos que motivaram o presente lançamento. Dessa forma, o contribuinte não sabe ao certo as razões que levaram o fisco a efetuar o lançamento no período objeto da autuação. Alega, também, que os precitados documentos consignam o montante da dívida, não informando, contudo, quais os fatos que motivaram o lançamento e o fundamento legal para tanto. Referidas omissões geram violações aos princípios da motivação, do devido processo legal, da ampla defesa, do contraditório e da segurança jurídica, o que macula de vício a autuação.

*6.2. Já no mérito, argüi a impugnação que, na ação fiscal de que decorre o presente auto de infração, resultando na lavratura de três outros AI (DEBCAD nºs 37.279.451- 3, 37.279.455-6 e 37.279.456-4), foram aplicadas multas e penalidades diversas sobre o mesmo fato gerador. Referida ocorrência estaria a demonstrar a existência, **in caso, de bis in idem por biapenação (penalizar-se mais de uma vez pelo mesmo fato). No caso, quádrupla apenação***

Afirma que, de acordo com o auditor-fiscal autuante, o presente auto de infração foi lavrado - e a respectiva multa aplicada - porque o contribuinte autuado prestou informações, nas GFIP relativas às competências abrangidas no período de 02/2006 a 11/2008, sem, contudo, nela fazer constar a totalidade das remunerações pagas ou creditadas aos segurados empregados. Contrapõe, nesse sentido, que, diferentemente do quanto alega o

auditor, o contribuinte prestou todas as referidas informações, no prazo legal, e que as informações faltantes são, justamente, aquelas discutidas nos AI nºs 37.279.453-3 e 37.279.454-8, lavrados, na mesma fiscalização, por descumprimento de obrigação principal. E indaga como teriam sido lançados estes AI, se o auditor alega que lhe foram sonegadas informações.

Aduz que, como sabido e consignado nos precitados AI, é ilegal a cobrança da contribuição sobre o Décimo Terceiro Salário e o Seguro de Acidente do Trabalho - SAT, são indevidas a imposição de acréscimos, a utilização da TR/TRD, a incidência da contribuição previdenciária sobre contratos nulos e sobre a rubrica Salário-Família. Avalia, nesse sentido, que, na verdade, o auditor-fiscal confunde prestar informações com "prestar informações na forma desejada por ele", a qual, na hipótese presente, seria "admitir devidas contribuições que a autuada entende não devidas". E conclui: considerando que o acessório segue o principal, uma vez declaradas regulares as declarações efetuadas nas GFIP relativas ao período objeto da ação fiscal, não pode vingar a presente autuação.

6.4. Requer, ante o exposto, que seja considerado improcedente o auto de infração em lide.

Em 28 de julho de 2011, foi prolatado Acórdão n. 15-27.880 [fls. 86/] pela 6ª Turma da DRJ/SDR que julgou improcedente o pleito do contribuinte:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/05/2006 a 30/11/2008

PREVIDENCIÁRIO. CUSTEIO. GUIA DE RECOLHIMENTO DO FUNDO DE GARANTIA DO TEMPO DE SERVIÇO E INFORMAÇÕES À PREVIDÊNCIA SOCIAL - GFIP. APRESENTAÇÃO DE INFORMAÇÕES COM INCORREÇÃO OU OMISSÃO. INFRAÇÃO.

Constitui infração, punível com multa, a apresentação de GFIP, pela empresa, com informações incorretas ou omissas, conforme previsto na Lei Orgânica da Seguridade Social.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Não se configura cerceamento do direito de defesa se o conhecimento dos atos processuais pelo acusado e o seu direito de resposta ou de reação se encontrarem plenamente assegurados.

BIS IN IDEM. INOCORRÊNCIA, IN CASU.

Ocorre o fenômeno bis in idem quando um mesmo ente tributante cobra mais de um tributo do mesmo contribuinte e sobre o mesmo fato gerador.

Durante a ação fiscal de que resultou o presente auto de infração, o contribuinte foi apenado 04 (quatro) vezes, por 04 (quatro) fatos geradores diferentes.

LEI TRIBUTÁRIA. ATRIBUIÇÃO DE RESPONSABILIDADE. IRRETRO ATIVIDADE.

Com a revogação do art. 41 da Lei nº 8.212, de 1991, pela MP nº 449, de 2008, os entes públicos passaram a responder pelas

infrações decorrentes do descumprimento de obrigações acessórias previstas na legislação previdenciária. Tratando-se de regra que impõe responsabilidade, não é possível a sua aplicação retroativa.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido em Parte

Devidamente intimado do *decisum*, o Sujeito Passivo interpôs tempestivamente recurso voluntário [fls. 94/102] que, em síntese, repete os argumentos apresentados na impugnação.

É o relatório.

Voto

Cumprido o requisito de admissibilidade frente à tempestividade conheço do recurso e passo ao seu exame.

1PRELIMINAR DE NULIDADE – NÃO ACOLHIMENTO

Não vislumbro a tese de nulidade da autuação, argüida pela recorrente, pois não foi observado qualquer vício no procedimento da fiscalização e formalização do lançamento. Foram cumpridos todos os requisitos dos artigos 10 e 11 do Decreto nº 70.235, de 06/03/72, *verbis*:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Art. 11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do notificado;

II - o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;

III - a disposição legal infringida, se for o caso;

IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

A recorrente foi devidamente intimada de todos os atos processuais que trazem fatos novos, assegurando-lhe a oportunidade de exercício da ampla defesa e do contraditório, nos termos do artigo 23 do mesmo Decreto:

Art. 23. Far-se-á a intimação:

I - pessoal, pelo autor do procedimento ou por agente do órgão preparador, na repartição ou fora dela, provada com a assinatura do sujeito passivo, seu mandatário ou preposto, ou, no caso de recusa, com declaração escrita de quem o intimar; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 10.12.1997)

II - por via postal, telegráfica ou por qualquer outro meio ou via, com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 10.12.1997)

III - por edital, quando resultarem improficuos os meios referidos nos incisos I e II. (Vide Medida Provisória nº 232, de 2004)

A decisão recorrida também atendeu às prescrições que regem o processo administrativo fiscal: enfrentou as alegações pertinentes do recorrente, com indicação precisa dos fundamentos e se revestiu de todas as formalidades necessárias. Não contém, portanto, qualquer vício que suscite sua nulidade, passando, inclusive, pelo crivo do Egrégio Superior Tribunal de Justiça:

Art. 31. A decisão conterà relatório resumido do processo, fundamentos legais, conclusão e ordem de intimação, devendo referir-se, expressamente, a todos os autos de infração e notificações de lançamento objeto do processo, bem como às razões de defesa suscitadas pelo impugnante contra todas as exigências. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 9.12.1993).

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. NULIDADE DO ACÓRDÃO. INEXISTÊNCIA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SERVIDOR PÚBLICO INATIVO. JUROS DE MORA. TERMO INICIAL. SÚMULA 188/STJ.

1. Não há nulidade do acórdão quando o Tribunal de origem resolve a controvérsia de maneira sólida e fundamentada, apenas não adotando a tese do recorrente.

2. O julgador não precisa responder a todas as alegações das partes se já tiver encontrado motivo suficiente para fundamentar a decisão, nem está obrigado a ater-se aos fundamentos por elas

indicados “ (RESP 946.447-RS – Min. Castro Meira – 2ª Turma – DJ 10/09/2007 p.216)

Portanto, em razão do exposto e nos termos das regras disciplinadoras do processo administrativo fiscal, não se identificam vícios capazes de tornar nulo quaisquer dos atos praticados:

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.

Superadas as questões preliminares para exame do cumprimento das exigências formais, passo à apreciação do mérito.

2MÉRITO

2.1Obrigatoriedade Do Recolhimento

O lançamento teve por base as informações prestadas pela recorrente em GFIP e o confronto das mesmas com os valores constantes das folhas de pagamento e recolhidos em GPS, de forma que se tornam inócuas as alegações de que não há razão para a cobrança do tributo

As folhas de pagamentos foram preparadas pelo próprio recorrente que reconheceu, através da inclusão das rubricas salariais no campo destinado à remuneração dos segurados, a incidência sobre as mesmas das contribuições sociais lançadas pela fiscalização, que foram arrecadadas dos segurados. Não pertencem ao lançamento impugnado parcelas contestadas pelo recorrente quanto à sua natureza salarial ou não. A base de cálculo considerada pela fiscalização coincide com o montante de salários informado pelo recorrente.

Ademais, o lançamento foi realizado com base em documentação da própria recorrente, suas folhas de pagamento e informações prestadas pela mesma em GFIP- Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social. Foram realizados os confrontos entre os valores declarados em GFIP e os extraídos das Listagens de Processos Pagos, das Folhas de Pagamentos Avulsas e dos Demonstrativos disponibilizados pelo TCM-BA correspondentes ao Regime Geral de Previdência, entregues pelo sujeito passivo supra qualificado, conforme planilhas 1 a V I I ! , constatou-se o cometimento da infração à legislação tributária, razão por que lavramos os Autos de Infração específicos, identificados no presente Relatório Fiscal, para exigir do autuado o crédito tributário correspondente.

Saliente-se que, para fins de apuração do crédito tributário devido, as diferenças apuradas foram obtidas pelo confronto entre os valores totais da massa salarial correspondentes a segurados empregados informadas nas GFIPs com os valores constantes nas Listagens de Processos Pagos, nas Folhas de Pagamentos Avulsas e nos Demonstrativos disponibilizados pelo TCM-BA, sem proceder à individualização dos segurados empregados; ou seja, são valores não oferecidos à tributação, haja vista ter o fiscalizado deixado de declarar em GFIP.

Conforme dispõe o art. 225, § 1º do RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/1999, abaixo transcrito, os dados informados em GFIP constituem termo de confissão de dívida quando não recolhidos os valores nela declarados.

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

Autenticado digitalmente em 14/08/2013 por MANOEL COELHO ARRUDA JUNIOR. Assinado digitalmente em 15/08/2013 por LIEGE LACROIX THOMASI, Assinado digitalmente em 14/08/2013 por MANOEL COELHO ARRUDA JUNI

OR

Impresso em 16/08/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Art.225. A empresa é também obrigada a:

(...)

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

(...)

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

Desse modo, caso houvesse algum erro cometido pela recorrente na elaboração, tanto das folhas de pagamento, como da GFIP, caberia à notificada a demonstração da fundamentação de seu erro. A notificada teve oportunidade de demonstrar que os valores apurados pela fiscalização, e por ela própria declarados em GFIP ou registrados nas folhas de pagamento não condizem com a realidade na fase de impugnação e agora na fase recursal, mas não o fez.

O relatório fiscal traz explicitamente que a notificação se refere às contribuições previdenciárias que foram descontadas dos segurados, cujos recolhimentos totais não foram comprovados, referentes às folhas de pagamento elaboradas pela recorrente, documentos de fls. 40 a 85 e o resumo das informações constantes do arquivo SEFIP, fls. 87/98, sendo assim, tais valores incontroversos e, conseqüentemente, inafastável é sua cobrança.

Por todo o exposto não merece reparo o lançamento do débito, já que por expressa determinação legal, a empresa é obrigada a arrecadar as contribuições dos segurados empregados a seu serviço, descontando-as da respectiva remuneração e recolher o produto arrecadado no dia 2 do mês seguinte ao da competência (art. 30, inciso I, letras “a” e “b” da Lei n.º 8.212/91), sendo que o crédito também tem suporte no artigo 20 da Lei n.º 8.212/91, que trata da contribuição dos segurados empregados.

Também, se refere o crédito à alíquota de 11%, relativa a parte do segurado contribuinte individual que deve ser arrecadada e recolhida pela empresa, nos termos da Lei n.º 10.666, de 08/05/2003, a partir da competência 04/2003:

Art. 4º Fica a empresa obrigada a arrecadar a contribuição do segurado contribuinte individual a seu serviço, descontando-a da respectiva remuneração, e a recolher o valor arrecadado juntamente com a contribuição a seu cargo até o dia 10 (dez) do mês seguinte ao da competência.

O valor retido da remuneração dos segurados e seu não repasse à Seguridade Social, configura, em tese,, a prática de crime previsto no art. 168-A do Código Penal Brasileiro, com redação da Lei n.º 9.983/2000, para as competências a partir de 10/2000. À área administrativa não discute a conduta criminosa do contribuinte, mas lhe cumpre informar à autoridade competente, o Ministério Público Federal, o que não pode ser desconsiderado. Todavia, tal fato não tem influência na aplicação da multa moratória e de ofício.

Quanto à multa, não possui natureza de confisco a exigência da multa moratória, conforme previa o art. 35 da Lei n.º 8.212/1991, com a redação vigente para as competências até 11/2008. 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.

No caso em tela, à época do fatos geradores, até a competência 11/2008, pelo não recolhimento em época própria do tributo devido, a legislação previdenciária previa a aplicação de multa moratória, conforme disposto pelo 35 da Lei n.º 8.212/91, com a redação da Lei n.º 9.876/99.

QUANTO À MULTA, tenho o entendimento que à luz da legislação vigente, devem ser aplicadas de forma isolada, conforme o caso, por descumprimento de obrigação principal ou de obrigação acessória, da forma mais benéfica ao contribuinte, de acordo com o disposto no artigo 106, do Código Tributário Nacional.

Embora, em algumas vezes, a obrigação acessória descumprida esteja diretamente ligada à obrigação principal, isto não significa que sejam únicas para aplicação de multa conjunta. Pelo contrário, uma subsiste sem a outra e mesmo não havendo crédito a ser lançado, é obrigatória a lavratura de auto de infração se houve o descumprimento de obrigação acessória. As condutas são tipificadas em lei, com penalidades específicas e aplicação isolada.

O art. 44 da Lei n.º 9.430/96, traz que a multa de ofício de 75% incidirá sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento, de falta de declaração e nos de declaração inexata. Portanto, está claro que as três condutas não precisam ocorrer simultaneamente para ser aplicada a multa:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007)

(...)

Quando o contribuinte tiver recolhido os valores devidos antes da ação fiscal, não será aplicada a multa de 75% prevista no art. 44 da Lei n.º 9.430; porém, se apesar do pagamento não tiver declarado em GFIP, é possível a aplicação da multa isolada do art. 32-A da Lei n.º 8.212, justamente por se tratar de condutas distintas.

Se o contribuinte tiver declarado em GFIP não se aplica a multa do art. 44 da Lei n.º 9.430, sendo aplicável somente a multa moratória do art. 61 da Lei n.º 9430, pois os débitos já estão confessados e devidamente constituídos, sendo prescindível o lançamento.

A multa do art. 44 da Lei n.º 9.430 somente se aplica nos lançamentos de ofício. Desse modo, se o contribuinte tiver declarado em GFIP, mas não tiver pago, o art. 44 da Lei 9.430 não é aplicado pelo motivo de o contribuinte não ter recolhido, mas ter declarado. Neste caso, não se aplica o art. 44 em função de não haver lançamento de ofício, pois o crédito já está constituído pelo termo de confissão que é a GFIP. E nas hipóteses em que o contribuinte não tiver recolhido e não tiver declarado em GFIP, há duas condutas distintas: por não recolher o tributo e ser realizado o lançamento de ofício, aplica-se a multa de 75%; e por não ter declarado em GFIP a multa prevista no art. 32-A da Lei n.º 8.212. Conforme já foi dito, a multa será aplicada ainda que o contribuinte tenha pago as contribuições, conforme previsto no inciso I do art. 32 A.

Pelo exposto, constata-se que as condutas de não recolher ou pagar o tributo e não declarar em GFIP não estão tipificadas no mesmo artigo de lei, no caso o art. 44 da Lei nº 9.430/96. A lei ao tipificar essas infrações, inclusive em dispositivos distintos, demonstra estar tratando de obrigações, infrações e penalidades tributárias distintas, que não se confundem e tampouco são excludentes.

Assim, no caso presente, há cabimento do art. 106, inciso II, alínea “c” do Código Tributário Nacional, o qual dispõe que a lei aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado:

quando deixe de defini-lo como infração;

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;

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

As multas por descumprimento de obrigação principal e acessória devem ser aplicadas isoladamente e da forma menos onerosa ao contribuinte.

No tocante à taxa SELIC, cumpre asseverar que sobre o principal apurado e não recolhido, incidem os juros moratórios, aplicados conforme determina o artigo 34 da Lei 8.212/91:

“... 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 artigo 13, da Lei n.º 9.065, de 20 de junho de 1995, incidentes sobre o valor atualizado, e multa de mora, todos de caráter irrelevável.”

O art. 161 do CTN prescreve que os juros de mora serão calculados à taxa de 1% (um por cento) ao mês, se a lei não dispuser de modo diverso. No caso das contribuições em tela, há lei dispondo de modo diverso, ou seja, o aludido art. 34 da Lei 8.212/91 dispõe que sobre as contribuições em questão incide a Taxa SELIC.

Portanto, está correta a aplicação da referida taxa a título de juros, perfeitamente utilizável como índice a ser aplicado às contribuições em questão, recolhidas com atraso, objetivando recompor os valores devidos.

Ainda, quanto à admissibilidade da utilização da taxa SELIC, ressaltamos que o Segundo Conselho, do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, aprovou - na Sessão Plenária de 18 de setembro de 2007, publicada no D.O.U. de 26/09/2007, Seção 1, pág. 28 - a Súmula 3, que dita:

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.

E, com a criação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, tal súmula foi consolidada na Súmula CARF n.º 4:

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

3 CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do recurso, devendo a multa ser aplicada na forma do artigo 35 da Lei n.º 8.212/91, na redação vigente à época dos fatos geradores, para as competências até 11/2008. A partir da competência 12/2008, há que ser aplicado o artigo 35-A, da Lei n.º 8.212/91, na redação dada pela MP n.º 449/2008, convertida na Lei n.º 11.941, multa de ofício.

É como voto.

Manoel Coelho Arruda Júnior - Relator