



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

Processo nº 10805.722170/2011-06
Recurso nº 999.999 Voluntário
Acórdão nº 2301-003.765 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de outubro de 2013
Matéria AGROINDÚSTRIA OU PRODUTOR RURAL
Recorrente FRIGORÍFICO ASTRA DO PARANA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010

AQUISIÇÃO DE PRODUTO RURAL DE PESSOA FÍSICA

É devida, pelo produtor rural pessoa física, contribuição previdenciária incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização da sua produção.

RESPONSABILIDADE DO ADQUIRENTE

A empresa adquirente da produção de produtores rurais pessoas físicas fica sub-rogada nas obrigações de tais produtores e está obrigada a arrecadar, mediante desconto, a contribuição previdenciária por ele devida.

MATÉRIA *SUB JUDICE* - CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FISCAL - RENÚNCIA

Em razão da decisão judicial se sobrepor à decisão administrativa, a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial, individual ou coletiva, antes ou depois do lançamento, implica renúncia ao contencioso administrativo fiscal relativamente à matéria submetida ao Poder Judiciário.

MULTA DE MORA

Diante da caracterização da mora, a autoridade administrativa, com base no art. 35 da Lei nº 8.212/1991, não pode excluir a multa por atraso.

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

A mudança no regime jurídico das multas no procedimento de ofício de lançamento das contribuições previdenciárias por meio da MP 449 enseja a aplicação da alínea “c”, do inciso II, do artigo 106 do CTN. No tocante à

multa mora até 11/2008, esta deve ser limitada ao percentual previsto no art. 61 da lei 9.430/96, 20%.

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

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

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, I) Por unanimidade de votos: a) em não conhecer do recurso, na questão da inconstitucionalidade, nos termos do voto da Relatora; b) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para, nas competências que a fiscalização aplicou somente a penalidade prevista na redação, vigente até 11/2008, do Art. 35 da Lei 8.212/1999, esta deve ser mantida, mas limitada ao determinado no Art. 61, da Lei nº 9.430/1996, se mais benéfica à Recorrente, nos termos do voto do(a) Redator(a); b) em negar provimento ao Recurso nas demais alegações da Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a); II) Por maioria de votos: a) em negar provimento ao recurso, na questão da comercialização da produção rural, nos termos do voto da Relatora. Vencidos os Conselheiros Damião Cordeiro de Moraes e Adriano Gonzáles Silvério, que votaram em dar provimento nesta questão; b) em dar provimento parcial ao recurso, para retificar a multa, nos termos do voto do Redator. Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira, que votaram em manter a multa aplicada; c) em dar provimento parcial ao recurso para, até 11/2008, nas competências que a fiscalização aplicou a penalidade de 75% (setenta e cinco por cento), prevista no art. 44, da Lei 9.430/96, por concluir se tratar da multa mais benéfica quando comparada aplicação conjunta da multa de mora e da multa por infrações relacionadas à GFIP - deve ser mantida a penalidade equivalente à soma de: *) multa de mora limitada a 20%; e *) multa mais benéfica quando comparada a multa do art. 32 com a multa do art. 32-A da Lei 8.212/91, nos termos do voto do Redator. Vencidos os Conselheiros Damião Cordeiro de Moraes, Wilson Antonio de Souza Correa e Adriano Gonzáles Silvério, que votaram em dar provimento parcial ao Recurso, para que seja aplicada a multa prevista no Art. 61, da Lei nº 9.430/1996, se mais benéfica à Recorrente; d) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para aplicar ao cálculo da multa pelo descumprimento de obrigação acessória 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.

Marcelo Oliveira - Presidente.

Processo nº 10805.722170/2011-06
Acórdão n.º **2301-003.765**

S2-C3T1
Fl. 191

Bernadete de Oliveira Barros - Relator.

Mauro José Silva – Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Oliveira (Presidente), Wilson Antonio de Souza Correa, Bernadete de Oliveira Barros, Damião Cordeiro de Moraes, Mauro José Silva, Adriano Gonzales Silverio

Relatório

Tratam-se de Autos de Infração lavrados contra o sujeito passivo em referência, referente a contribuições devidas à Seguridade Social pelo produtor rural, pessoa física, e segurado especial, incidentes sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção rural, bem como da contribuição destinada ao SENAR e ao SAT/RAT.

Os créditos tributários lançados por meio do presente processo são os descritos a seguir:

AI 37.307.999-0, referente a contribuições destinadas à Previdência Social, correspondente à parte do SAT e RURAL, competências 06 e 07/2007.

AI 37.308.000-0, referente a contribuições destinadas ao Terceiro SENAR , competências 06 e 07/2007 e

AI 37.307.9982, CFL 68, por ter a empresa apresentador a declaração a que se refere a Lei nº 8.212/91, art. 32, inciso IV, GFIP, com informações incorretas ou omissas quanto aos fatos geradores de contribuição previdenciária, na competência 06/2007.

Segundo Relatório Fiscal, a autuada, pessoa jurídica, adquiriu produção rural de pessoas físicas, ficando, portanto, sub-rogada nas obrigações de tais produtores, e deixou de declarar a totalidade da contribuição devida decorrente dessa operação em GFIP.

A recorrente impugnou o débito e a Secretaria da Receita Federal do Brasil, por meio do Acórdão 05-38.607 - 6ª Turma da DRJ/ CPS, julgou a impugnação improcedente, mantendo o crédito tributário.

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

Inicialmente, alega nulidade do lançamento, uma vez que a contribuição em tela foi reconhecida inconstitucional mediante pronunciamento judicial, através de mandado de segurança impetrado em 29.08.2007, sendo incontroversa a identidade da matéria contida no presente lançamento com aquela decidida no processo judicial, estando a Administração Fazendária impedida de constituir o crédito tributário.

Entende que tendo o MS sido julgado pelo TRF da 4ª Região – POA, embora não transitado em julgado, os efeitos são imediatos, onde as disposições nele contidas são auto-exequíveis, e retroagem não só à data da propositura, mas à data das disposições que alteraram os dispositivos do art. 25, da Lei 8.212/91, as quais foram julgadas inconstitucionais.

Reitera que é nulo o presente lançamento diante da ausência da hipótese de incidência tributária, cujos fatos geradores tornaram-se inexistentes a partir da lei 8.540/92, como também é ilegal a imposição da multa de ofício, por maltratar as disposições do art. 63, da Lei 9.430/96.

Qualifica de equivocada a interpretação dada pela decisão recorrida de que a suspensão da exigibilidade do crédito ocorreu posteriormente ao início da ação fiscal, pelo

juízo de julgamento do Mandado de Segurança ocorrido em 06.10.2011, e, portanto, inatingível pela ausência de imposição de multa, defendendo que o crédito tributário deve submeter-se às disposições do art. 63, citado acima, não sendo a data do julgamento pelo TRF causa determinante da suspensão da exigibilidade do crédito, uma vez que a suspensão do crédito ocorre desde a data do ajuizamento da Medida, possuindo efeitos *ex tunc*.

Conclui que não há que se falar em incidência de multa de ofício e mora, devendo ser aplicada a Súmula 8, da CSRF, haja vista que o processo judicial manejado pela recorrente foi julgado procedente, reconhecendo a inconstitucionalidade incidental das contribuições em apreço, com efeitos agindo sobre o fato gerador desde a impetração, em 29.08.2007, sob pena de negar vigência ao art. 63, da Lei 9.430/96.

Finaliza requerendo o conhecimento e provimento do recurso ordinário, com a reforma da decisão de 1ª instância para decretar a nulidade do lançamento e, na hipótese de convalidação do lançamento, que seja provido para excluir a exigência da multa de ofício e moratória, na forma do art. 63, da Lei 9.430/96, e o sobrestamento do feito até o trânsito em julgado judicial.

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, constata-se que a recorrente não nega que tenha deixado de recolher a contribuição decorrente da aquisição de produtos rurais de pessoas físicas, e nem que tenha deixado de informar, na GFIP de 06/2007, a totalidade da contribuição devida.

Ela apenas tenta demonstrar que o auto é nulo, tendo em vista a identidade da matéria contida no presente lançamento com aquela decidida no processo judicial, e que a Administração Fazendária está impedida de constituir o crédito tributário.

Entretanto, cumpre esclarecer que a ação judicial proposta suspende apenas a exigibilidade do crédito, ou seja, os atos executórios de cobrança.

Ao contrário do que entende a autuada, a autoridade administrativa não está impedida de fiscalizar, lançar ou julgar o crédito tributário, e nem deve ser suspenso o trâmite do presente processo administrativo com o sobrestamento do feito como quer a recorrente, pois a suspensão refere-se à exigência do crédito e não à possibilidade de a autoridade fiscal efetuar o lançamento ou de as autoridades julgadoras administrativas apreciarem a defesa e o recurso no processo administrativo fiscal.

Cumpre observar que o presente lançamento tem como objetivo resguardar o crédito tributário, já que não é possível a sua constituição após o término do prazo de decadência, mesmo com decisão judicial favorável ao fisco, uma vez que o prazo decadencial não se interrompe nem se suspende com a interposição de medida judicial, fluindo a partir da ocorrência do fato gerador ou da data prevista em lei.

Assim, tendo constatada a ocorrência do fato gerador, a autoridade fiscal lançou corretamente o débito, em consonância com o disposto no art. 33 da Lei 8.212/91, protegendo-o da decadência.

A autuada alega que, embora a ação judicial não tenha transitado em julgado, os efeitos da decisão do TRF 4ª Região são imediatos, onde as disposições nele contidas são auto-exequíveis, e retroagem não só à data da propositura, mas à data das disposições que alteraram os dispositivos do art. 25, da Lei 8.212/91, as quais foram julgadas inconstitucionais.

Porém, como a própria recorrente afirma, não houve decisão definitiva no processo do Mandado de Segurança e, sendo o lançamento um ato vinculado, a fiscalização, diante da constatação de que a recorrente deixou de recolher o tributo devido, e que deixou de informar, em GFIP, fato gerador da contribuição social, não poderia deixar de lavrar os competentes AIs..

Mesmo porque, conforme petição inicial (fls. 185 a 210), o pedido formulado pela recorrente nos autos do citado MS não é no sentido de impedir a constituição do crédito

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

Autenticado digitalmente em 27/11/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 10/12/2013 por

MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 27/11/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente e

m 29/11/2013 por BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS

Impresso em 11/12/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

tributário por meio do lançamento, e sim no sentido de que seja reconhecida a inconstitucionalidade da contribuição.

Portanto, como já exposto acima, a fiscalização não estava impedida de lançar o débito ora discutido.

A autuada entende que é nulo o presente lançamento diante da ausência da hipótese de incidência tributária, cujos fatos geradores tornaram-se inexistentes a partir da lei 8.540/92, como também é ilegal a imposição da multa de ofício, por maltratar as disposições do art. 63, da Lei 9.430/96.

Contudo, cumpre observar que, no recurso especial 363856 o Relator Ministro Marco Aurélio deixa claro que é inconstitucional o art. 1º, da Lei nº 8.540/92, que deu nova redação aos artigos 12, incisos V e VII, 25, incisos I e II, e 30, inciso IV, da Lei nº 8.212/91, com redação atualização até a Lei nº 9.528/97, até que legislação nova, arrimada na Emenda Constitucional nº 20/98, venha a instituir a contribuição.

Ocorre que, conforme verifica-se do relatório FLD, o presente débito também está fundamentado na Lei nº 10.256/2001, que deu nova redação ao art. 25 da Lei 8.212/91, e não apenas nos dispositivos declarados inconstitucionais no referido Recurso Extraordinário.

Observa-se que o Ministro Marco Aurélio deixa claro, em seu voto, que a desobrigação da retenção e do recolhimento da contribuição social ou do seu recolhimento por subrogação sobre a "receita bruta proveniente da comercialização da produção rural" de empregadores, pessoas naturais, é somente até que legislação nova, arrimada na Emenda Constitucional nº 20/98, venha a instituir a contribuição.

Assim, a Lei 10.256/2001, que fundamenta o débito lançado por meio dos AIs ora discutidos, encontra amparo na EC 20/98, e está em pleno vigor no ordenamento jurídico, não havendo que se falar em ilegalidade da exação em tela ou em nulidade do Auto.

O art.63., da Lei 9.430/96, citado pela recorrente, estabelece que, “*Na constituição de crédito tributário destinada a prevenir a decadência, relativo a tributo de competência da União, cuja exigibilidade houver sido suspensa na forma dos incisos IV e V do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, não caberá lançamento de multa de ofício. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)*”

E o parágrafo primeiro do mesmo dispositivo legal determina que “*O disposto neste artigo aplica-se, exclusivamente, aos casos em que a suspensão da exigibilidade do débito tenha ocorrido antes do início de qualquer procedimento de ofício a ele relativo.*”

Os incisos IV e V, do art. 151, do CTN, deixa claro que suspende a exigibilidade do crédito a concessão de medida liminar em mandado de segurança.

Ocorre que, no caso dos autos, a medida liminar que suspendeu a exigibilidade do crédito é de 06/10/2011, posterior, portanto, ao início do procedimento fiscal, que se deu em 18/03/2011.

Dessa forma, não se aplica, ao caso, o disposto no art. 63, da Lei 6430/96, por força do que determina o seu parágrafo primeiro, sendo que a alegação de que a medida liminar possui efeito “ex-tunc” não altera o fato de que a decisão judicial que suspendeu a

exigibilidade do débito ocorreu após o início do procedimento fiscal, não podendo a fiscalização deixar de lançar a multa de ofício, tendo em vista sua atividade vinculada.

Conclui que não há que se falar em incidência de multa de ofício e mora, devendo ser aplicada a Súmula 8, da CSRF, haja vista que o processo judicial manejado pela recorrente foi julgado procedente, reconhecendo a inconstitucionalidade incidental das contribuições em apreço, com efeitos agindo sobre o fato gerador desde a impetração, em 29.08.2007, sob pena de negar vigência ao art. 63, da Lei 9.430/96.

Todavia, conforme amplamente exposto acima, a empresa deixou de recolher o tributo por entender que o valor não era devido, e ingressou com ação judicial buscando o reconhecimento da ilegalidade da exação em comento.

No entanto, ainda não ocorreu o trânsito em julgado da ação movida pela recorrente, e nem restou comprovado que houve depósitos judiciais das contribuições discutidas.

E, reitera-se, sendo o lançamento um ato vinculado, a fiscalização, ao constatar a ocorrência do fato gerador e o não recolhimento da contribuição devida, não poderia deixar de lavrar os competentes AIs.

E o valor notificado foi acrescido de juros e multa moratória, tendo em vista o não-recolhimento de toda a contribuição no prazo legal. Tal procedimento encontra amparo na legislação discriminada nos relatórios que integram o AI.

Assim, por determinação legal, não poderia o agente autuante excluir do crédito constituído por meio dos AIs os valores relativos às multas, como quer a recorrente, mesmo porque não consta que houve o depósito judicial da contribuição lançada.

A recorrente demonstra uma preocupação descabida em relação aos encargos moratórios contidos nos AIs em questão. Vale ressaltar que o crédito lançado ficará aguardando o desenrolar da ação judicial e não será exigido enquanto estiver com a sua exigibilidade suspensa. E, na hipótese de decisão favorável ao contribuinte, o crédito será extinto, não havendo que se falar em juros ou multa decorrente do mesmo.

No caso de decisão desfavorável ao contribuinte, a liminar concedida perde o efeito, retroagindo à data em que fora deferida. Nesse caso, os juros e multa serão devidos, uma vez que não houve o recolhimento da contribuição devida em época própria.

Por todo o exposto, concluo que os Autos de Infração foram lavrados 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, bem como a obrigação acessória descumprida, fazendo constar, nos relatórios que compõem os AIs, os fundamentos legais que amparam o procedimento adotado, as rubricas lançadas e as penalidades aplicada.

O Relatório Fiscal traz todos os elementos que motivaram a lavratura dos Autos e os relatórios Fundamentos Legais do Débito – FLD, encerram 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 autuada.

Nesse sentido e

CONSIDERANDO tudo o mais que dos autos consta:

Processo nº 10805.722170/2011-06
Acórdão n.º **2301-003.765**

S2-C3T1
Fl. 194

VOTO por CONHECER PARCIALMENTE DO RECURSO e, no mérito,
NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

Bernadete de Oliveira Barros - Relatora

CÓPIA

Voto Vencedor

Conselheiro Mauro José Silva, Redator Designado

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

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

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

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

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

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

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

Vamos analisar individualmente cada uma das situações.

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

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

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

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

Numa primeira análise, vislumbramos que o art. 44, inciso I da Lei 9.430/96 seria aplicável para os casos relacionados à existência de diferença de contribuição ao passo que o art. 32-A da Lei 8.212/91 seria aplicável aos casos nos quais não houvesse diferença de contribuição. No entanto, tal conclusão não se sustenta se analisarmos mais detidamente o conteúdo do art. 32-A da Lei 8.212/91. No inciso II, temos a previsão da multa de “*de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, (...)*”. Claramente, o dispositivo em destaque estipula a multa aplicável quando houver contribuições apuradas, recolhidas ou não, nos casos nos quais a GFIP não for apresentada ou for apresentada fora de prazo. Logo, podemos concluir que tal inciso aplica-se também àquelas situações em que há apuração de diferença de contribuição. Confirmando tal conclusão, temos o inciso II do §3º do mesmo artigo que estipula a multa mínima aplicável nos casos de omissão de declaração com ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária.

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

O critério cronológico (norma posterior prevalece sobre norma anterior) não nos ajuda no presente caso, uma vez que a determinação de aplicarmos o art. 44, inciso I da Lei

9.430/96 e a inclusão do art. 32-A da Lei 8.212/91 foram veiculados pela mesma Lei 11.941/2009.

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

Resta-nos o critério da especialidade.

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

Em adição, a aplicação do art. 32-A da Lei 8.212/91 pode ser justificada pelo nítido caráter indutor que a penalidade do art. 32-A assume, facilitando, no futuro, o cálculo do benefício previdenciário. Pretende a norma do art. 32-A estimular a apresentação da GFIP na medida em que a penalidade é reduzida à metade se a declaração for apresentada antes de qualquer procedimento de ofício (§2º, inciso I); ou reduzida a 75% se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação (§2º, inciso II). Esse estímulo pode ser compreendido em benefício do trabalhador na medida em que as informações da GFIP servirão como prova a favor deste no cálculo 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

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

Autenticado digitalmente em 27/11/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 10/12/2013 por

MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 27/11/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente e

m 29/11/2013 por BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS

Impresso em 11/12/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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:

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

Autenticado digitalmente em 27/11/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 10/12/2013 por

MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 27/11/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente e

m 29/11/2013 por BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS

Impresso em 11/12/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva – Redator Designado

CÓPIA