



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

Processo nº 10830.012855/2010-44
Recurso nº 922.048 Voluntário
Acórdão nº 2301-002.556 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 7 de fevereiro de 2012
Matéria Contribuições Previdenciárias
Recorrente LAFIMAN DISTRIBUIDORA DE MEDICAMENTOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2006

INFRAÇÃO. GFIP. APRESENTAÇÃO COM DADOS NÃO CORRESPONDENTES AOS FATOS GERADORES DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. CONTRATAÇÃO DE ESTAGIÁRIOS. IRREGULARIDADE. MULTA APLICADA. LEI 11.941/2009.

Constitui infração à Lei nº 8.212/91, a apresentação de Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social com omissão de fatos geradores de contribuições previdenciárias.

Considera-se salário de contribuição a verba paga a estagiário em desconformidade com a legislação pertinente.

Verificada a prestação de serviço por segurados que preenchem os requisitos caracterizadores da relação de emprego, não importando qual tenha sido a forma de contratação, é competente o auditor fiscal da Receita Federal do Brasil para lançar as contribuições devidas e incidentes sobre a remuneração paga.

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

Recurso Voluntário Provido em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, I) Por maioria de votos: a) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para aplicar ao cálculo da multa o art. 32-A, da Lei 8.212/91, caso este seja mais benéfico à Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a). Vencido o Conselheiro Marcelo Oliveira, que votou em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para determinar que a multa seja recalculada, nos termos do I, art. 44, da Lei n.º 9.430/1996, como determina o Art. 35-A da Lei 8.212/1991, deduzindo-se as multas aplicadas nos lançamentos correlatos, e que se utilize esse valor, caso seja mais benéfico à Recorrente; II) Por unanimidade de votos: a) em negar provimento ao Recurso nas demais alegações da Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a). Por unanimidade de votos: a) em negar provimento ao Recurso, nos termos do voto do(a) Relator(a).

(assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira - Presidente.

(assinado digitalmente)

Damião Cordeiro de Moraes - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Oliveira (Presidente), Adriano Gonzáles Silvério, Damião Cordeiro De Moraes, Mauro Jose Silva, Leonardo Henrique Pires Lopes.

Relatório

1. Trata-se de recurso voluntário interposto pelo contribuinte, Lafiman Distribuidora de Medicamentos LTDA, contra decisão que julgou válido auto de infração lavrado contra a empresa por descumprimento de obrigação acessória.

2. Como consta do Relatório Fiscal, verificou-se que a empresa apresentou o documento a que se refere a Lei 8.212, de 24/07/91, art. 32, inciso IV e parágrafo terceiro, acrescentados pela Lei 9.528, de 10/12/97, com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, conforme previsto na Lei 8.212, de 24/07/1991, art. 32, IV e parágrafo quinto, também acrescentado pela Lei n. 9.528, de 10/12/97, combinado com o art. 225, IV e parágrafo quarto, do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048, de 06/05/1999.

3. Cumpre transcrever a ementa do julgamento administrativo de origem nos seguintes termos:

“INFRAÇÃO. GFIP. APRESENTAÇÃO COM DADOS NÃO CORRESPONDENTES AOS FATOS GERADORES DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

Constitui infração à Lei nº 8.212/91, a apresentação de Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e informações à Previdência Social com omissão de fatos geradores de contribuições previdenciárias.

CONTRATAÇÃO DE ESTAGIÁRIOS. IRREGULARIDADE.

Considera-se salário de contribuição a verba paga a estagiário em desconformidade com a legislação pertinente.

Verificada a prestação de serviços por segurados que preenchem os requisitos caracterizadores da relação de emprego, não importando qual tenha sido a forma de contratação, é competente o auditor fiscal da Receita Federal do Brasil para lançar as contribuições devidas e incidentes sobre a remuneração paga.

PROVAS.

As provas documentais devem ser apresentadas na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, salvo as exceções legais.

DILIGÊNCIA.

Desnecessária realização de diligência quando os documentos comprobatórios dos fatos alegados possam ser juntados na impugnação.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido”

suma:
4. O contribuinte, por sua vez, interpôs recurso voluntário, alegando em

a) que o fisco utilizou-se de prova emprestada decorrente de procedimento administrativo trabalhista, porém sem decisão definitiva quanto ao vínculo empregatício de seus estagiários inexistindo, dessa forma, o descumprimento de obrigações acessórias decorrentes desta relação jurídica;

;

b) inexistência de qualquer relação de emprego entre a Recorrente e seus estagiários, visto que estes foram contratados nos exatos termos da legislação regente da matéria, inclusive com a intermediação do Centro de Integração Empresa Escola (CIEE);

c) que o contribuinte em momento algum esteve obrigado por lei ao cumprimento das obrigações acessórias objeto da autuação ora combatida, posto que não houveram fatos geradores que ensejassem a existência da obrigação principal;

d) que o suporte jurídico utilizado no presente auto de infração foram as conclusões consignadas pelo Ministério do Trabalho e Emprego, bem como que inexistente nessa seara decisão administrativa definitiva a respeito da matéria vergastada, resta inconsistente o auto lavrado, por falta dos requisitos essenciais à constituição do crédito tributário;

e) incompetência do auditor fiscal do trabalho para constatação de vínculo empregatício, pois esta compete, única e exclusivamente, à justiça do trabalho;

f) que no termo de compromisso, também denominado termo de estágio, constitui comprovante da inexistência de vínculo empregatício, o que não

impede, todavia, a demonstração da relação de estágio por outros meios legais;

g) desnecessidade de supervisão in loco para efetiva complementação de ensino, uma vez que não há desvirtuamento da figura de estagiário simplesmente pela supervisão à distância;

h) arbitrariedade da multa ante a ausência de prejuízos ao fisco e inexistência de dolo.

5. Sem contrarrazões, os autos foram encaminhados a este Conselho para apreciação do recurso voluntário.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Relator Damião Cordeiro de Moraes

DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

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

DA INEXISTÊNCIA DE NULIDADE

-Da prova emprestada

2. Alega o contribuinte que a autuação e toda a fiscalização foram amparadas, de forma expressa, em relatório concluído pelo Ministério do Trabalho e Emprego, sem decisão definitiva quanto ao vínculo empregatício, assim, por não existir decisão administrativa ou judicial que dê suporte fático e jurídico para a cobrança de crédito tributário, não há que se falar em contribuição previdenciária devida e descumprimento de obrigações acessórias decorrentes dessa relação jurídica, sendo, por consequência, nulo o auto de infração.

3. A pleiteada nulidade da autuação não merece guarida, pelos motivos a seguir expostos.

4. Cabe ressaltar, diante de tal alegação, conforme o relatório fiscal, f. 6, que além da folha de pagamento, contabilidade, termos de estágio e demais documentos apresentados pelo sujeito passivo, de fato foram também tomados como base do procedimento fiscal relatórios e documentos produzidos pela fiscalização do Ministério do Trabalho, servindo como prova, mas sem que tal documento sirva exclusivamente para determinar a exigência fiscal.

5. Ressalte-se que não há óbice para o uso de tais documentos, posto que resta sedimentado na jurisprudência o entendimento de que a prova pode ser transladada de um processo a outro desde que as partes do processo para o qual será levada tenham participado adequadamente do contraditório em que a prova foi produzida originariamente, fato este devidamente constatado no caso em análise, como se infere do Recurso Voluntário que assim dispõe:

“a referida fiscalização concluída pelo Ministério do Trabalho e Emprego resultou no auto de infração n.º 01371767-7, processo distribuído sob o n.º 46213018602/2006-12, ao qual fora ofertado dentro do prazo legal a devida Defesa Administrativa por parte da Recorrente e, posteriormente, o competente Recurso Administrativo, pendente de análise perante a Superintendência Regional do Trabalho e Emprego do Estado de Pernambuco, de modo que até o presente momento, não há que se falar em decisão definitiva junto à esfera administrativa trabalhista.”

6. Portanto, respeitado o contraditório naqueles autos e possibilitada a ampla defesa em relação ao presente processo, as provas colhidas pela fiscalização do trabalho podem ser admitidas na presente autuação, porque colhidas por agente público no exercício de suas funções, sendo equiparada a documento público para todos os efeitos.

7. Ademais, deve-se destacar que no processo administrativo fiscal federal vigora o princípio da livre convicção do julgador, pelo que tais provas serão devidamente sopesadas na análise do mérito da autuação, como se depreende do art. 29 do Decreto n.º 70.235/72, que assim dispõe:

“Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.”

8. No que tange a inexistência de decisão definitiva na esfera administrativa, impende destacar que a fiscalização previdenciária não está vinculada à decisão na esfera administrativa trabalhista.

9. Pois a vedação quanto à análise do mérito em processo administrativo somente ocorre quando já em trâmite ação judicial que verse sobre o mesmo tema, uma vez que a decisão judicial tem precedência quando interposta pelo sujeito passivo, havendo renúncia da via administrativa em tais casos, conforme já sumulado pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais/CARF:

“Súmula CARF nº 1: Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.”

10. Dessa forma, não merecem prosperar tais alegações.

DO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA

11. Alega a recorrente que o contribuinte em momento algum esteve obrigado por lei ao cumprimento das obrigações acessórias objeto da autuação ora combatida, posto que não teria havido fato gerador que ensejasse a existência da obrigação principal.

12. Contudo, resta configurado a exigência da obrigação e o contribuinte, por seu turno, não colaciona nos autos prova alguma que determine a retificação do julgado recorrido.

13. Incumbe à fiscalização previdenciária a verificação dos pressupostos do vínculo para fins de enquadramento na categoria de Segurados da Previdência Social Corroborando o exposto, tem-se o art. 229, § 1º e § 2º do Decreto n.º 3.048/99.

“§1º—Os Auditores Fiscais da Previdência Social terão livre acesso a todas as dependências ou estabelecimentos da empresa, com vistas à verificação física dos segurados em serviço, para confronto com os registros e documentos da empresa, podendo requisitar e apreender livros, notas técnicas e demais documentos necessários ao perfeito desempenho de suas funções, caracterizando-se como embaraço à fiscalização qualquer dificuldade oposta à consecução do objetivo. (Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 1999)

*§ 2º Se o Auditor Fiscal da Previdência Social constatar que o segurado contratado como contribuinte individual, trabalhador avulso, ou sob qualquer outra denominação, preenche as condições referidas no inciso I do **caput** do art. 9º, deverá desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado. (Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 1999)”*

14. Cabe salientar, que o Relatório Fiscal integrante do auto de infração nº 01371767-7, lavrado pela fiscalização trabalhista na Delegacia Regional do Trabalho em Pernambuco, em outubro de 2006, serviu de subsídio para o presente lançamento, decorreu de fiscalização especial de contrato de estágio, em virtude de requisição do Ministério Público do Trabalho/PRT 13ª Região, e teve como objeto a notícia de “desvirtuamento da atividade de estágio, notadamente na função de propagandista, em face de indícios de que tais contratos estariam mascarando típicas relações de emprego (...) em empresa situada (...) onde a fiscalização do Trabalho também encontrou em atividade empregados e estagiários contratados pela Lafiman Distribuidora de Medicamentos Ltda”.

15. Com relação à análise da documentação exibida pela empresa Lafiman Distribuidora de Medicamentos Ltda., no auto de infração anteriormente citado, merece destaque o fato de que a empresa em tela não apresentou os comprovantes de matrícula dos "estagiários", relativamente ao segundo semestre de 2006, não comprovando a condição de estudantes daqueles trabalhadores na data da fiscalização.

16. Restou configurado vínculo empregatício por inexistência dos requisitos formais da relação de estágio, com base nos seguintes fundamentos constantes das ff. 24/25:

“Também, conforme indicam os Termos de Compromisso de Estágio firmados pela empresa Lafiman Distribuidora de Medicamentos Ltda., o endereço da "Unidade Concedente de Estágio" indicado naqueles documentos, e, portanto, o local onde deveria realizar-se o estágio, situa-se no município de Hortolândia, no estado de São Paulo.

É de se questionar como pode o "estagiário" executar suas atividades diárias em empresa situada em São Paulo e ao mesmo tempo estudar no estado de Pernambuco

Outrossim, em todos os Termos de Compromisso consta como supervisor dos "estagiários" o senhor Ariandy Torres Ferreira, pessoa que sequer pertence aos quadros da empresa, demonstrando a total falta de condições da mesma em oferecer qualquer complementação de ensino que justifique a contratação de estagiários.

Dessa forma, antes mesmo de adentrar-se na análise dos requisitos subjetivos, restam descaracterizados os contratos de estágio em tela por falta de preenchimento de requisitos formais acima referidos.”

17. Ademais, foram violados os requisitos materiais da configuração de estágio, quais sejam: prevalência do aspecto produtivo sobre o educativo; inexistência de efetiva complementação do ensino; contratação pela empresa de "estagiários" que estão, em sua maioria, cursando os primeiros períodos dos seus cursos quando não existe previsão de estágio nas grades curriculares e ausência de supervisão adequada.

18. A Corroborar a existência de relação de emprego, os quadros comparativos “CLT x Estagiários Ilegais” elaborados pela fiscalização, dos quais destaco os seguintes com as respectivas observações: quadro 1 demonstrando a relação desproporcional entre o número de estagiários no setor propagandista da empresa, com o número de empregados contratados para esta função “em jan/05 havia 6,66 vezes mais “estagiários” do que Celetistas no setor acima, com média anual de 2,04” e quadro 5 demonstrando a similaridade da remuneração entre os celetistas e os estagiários, sendo que em 2006 a remuneração dos “estagiários” chegou a 95,13% da remuneração dos celetistas.

19. Dessa forma, conclui-se que não houve demonstração pela autuada quanto à observância dos requisitos da Lei nº 6.494/77 para que não houvesse a incidência das contribuições previdenciárias como disposto no artigo 28, § 9º, alínea “i”, da Lei nº 8.212/91, que assim preceitua:

“§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:

i) a importância recebida a título de bolsa de complementação educacional de estagiário, quando paga nos termos da [Lei nº 6.494, de 7 de dezembro de 1977](#);”

20. A recorrente dispõe, além disso, sobre a desnecessidade de supervisão *in loco* para efetiva complementação de ensino, pois a autoridade fiscal alegou que, conforme constatado pela fiscalização do Ministério do Trabalho, não havia a devida supervisão aos estagiários, já que os mesmos encontravam-se a centenas ou milhares de quilômetros dos seus supervisores, o que comprovaria a falta de condições de oferecer qualquer complementação de ensino.

21. Tal argumento deve ser afastado de plano, pois a prática de contratar estagiários para atuarem na área externa sem a supervisão adequada demonstra desrespeito as finalidades precípuas pautadas na legislação vigente à época sobre o tema, qual seja a Lei 6.494/77, notadamente quanto ao necessário acompanhamento da complementação do ensino e aprendizagem.

22. Assim, mantenho a decisão recorrida neste ponto.

DA MULTA APLICADA

23. Entendo que os valores pagos pela empresa recorrente e não declarados em GFIP devam ser retificados de acordo com o novo regramento do citado artigo 32-A, caso esta seja mais benéfica para o contribuinte.

24. A referida norma alterou a Lei n.º 8.212/91 para abrandar os valores da multa aplicada:

“Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

25. Diante da regulamentação acima exposta, é possível identificar as regras do artigo 32-A:

- a) é regra aplicável a uma única espécie, dentre tantas outras existentes, de declaração: a Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP;
- b) é possibilitado ao sujeito passivo entregar a declaração após o prazo legal, corrigi-la ou suprir omissões antes de algum procedimento de ofício que resultaria em autuação;
- c) regras distintas para a aplicação da multa nos casos de falta de entrega/entrega após o prazo legal e nos casos de informações incorretas/omitidas; sendo no primeiro caso, limitada a vinte por cento da contribuição;
- d) desvinculação da obrigação de prestar declaração em relação ao recolhimento da contribuição previdenciária;
- e) reduções da multa considerando ter sido a correção da falta ou supressão da omissão antes ou após o prazo fixado em intimação; e
- f) fixação de valores mínimos de multa.

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

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

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

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

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

LEI Nº 9.430, DE 27 DE DEZEMBRO DE 1996.

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

...

*Seção V**Normas sobre o Lançamento de Tributos e Contribuições*

...

Multas de Lançamento de Ofício

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

I- de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

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

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

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

“Auto de Infração sem Tributo

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

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

32. Resumindo, é possível concluir que para a aplicação de multas pelas infrações relacionadas à GFIP devem ser observadas as regras do artigo 32-A da Lei nº 8.212/1991 que regulam exaustivamente a matéria, sendo irrelevante a existência ou não de

pagamento/recolhimento e qual tenha sido a multa aplicada no documento de constituição do crédito relativo ao tributo devido.

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

34. Os dispositivos legais não são interpretados em fragmentos, mas dentro de um conjunto que lhe dê unidade e sentido. As disposições gerais nos artigos 44 e 61 são apenas partes do sistema de cobrança de tributos instaurado pela Lei nº 9.430/1996. Quando da falta de pagamento de tributos são cobradas, além do principal e juros moratórios, valores relativos às penalidades pecuniárias, que podem ser a **multa de mora**, quando embora a destempo tenha o sujeito passivo realizado o pagamento/recolhimento antes do procedimento de ofício, ou a **multa de ofício**, quando realizado o lançamento para a constituição do crédito. Essas duas espécies são excludentes entre si. Essa é a sistemática adotada pela lei.

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

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

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

Seção IV

Acréscimos Moratórios Multas e Juros

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

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

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

36. Redação anterior do artigo 35:

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

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

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

b) quatorze por cento, no mês seguinte;

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

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

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

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

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

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

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

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

...

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

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

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

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

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

40. Razão pela qual entendo que no caso em análise multa deve ser recalculada a fim de que seja assegurado o benefício legal ao contribuinte para a redução da multa aplicada observando-se o artigo 32-A, da Lei 8.212/91, nos termos da redação dada pela Lei 11.941/09.

CONCLUSÃO

41. Nestes termos, conheço do recurso para, no mérito, dar-lhe provimento parcial para retificar os valores da multa, conforme disposto no artigo 32-A, da lei 8.212/91, caso seja mais benéfica.

(assinado digitalmente)

Damião Cordeiro de Moraes - Relator