



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

Processo n° 10920.002435/2007-45
Recurso n° 257.896 Voluntário
Acórdão n° **2302-01.541 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 18 de janeiro de 2012
Matéria Auto de Infração. Obrigações Acessórias em GFIP.
Recorrente GIDION SA TRANSPORTE E TURISMO E OUTROS
Recorrida DRJ - FLORIANOPOLIS SC

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 12/06/2007

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PRAZO DECADENCIAL. CINCO ANOS. TERMO A QUO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PENALIDADE PECUNIÁRIA. ART. 173, INCISO I, DO CTN.

O Supremo Tribunal Federal, conforme entendimento sumulado, Súmula Vinculante de n° 8, no julgamento proferido em 12 de junho de 2008, reconheceu a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei n° 8.212 de 1991.

No caso de lançamento de ofício, há que se observar o disposto no art. 173 do CTN.

Encontram-se atingidos pela fluência do prazo decadencial parte dos fatos geradores apurados pela fiscalização.

INCONSTITUCIONALIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE CONHECIMENTO DA ALEGAÇÃO PELA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.

A alegação de inconstitucionalidade formal de lei não pode ser objeto de conhecimento por parte do administrador público. Enquanto não for declarada inconstitucional pelo STF, ou examinado seu mérito no controle difuso (efeito entre as partes) ou revogada por outra lei federal, a referida lei estará em vigor e cabe à Administração Pública acatar suas disposições.

RETROATIVIDADE BENIGNA. GFIP. MEDIDA PROVISÓRIA N° 449. REDUÇÃO DA MULTA.

As multas em GFIP foram alteradas pela Medida Provisória n° 449 de 2008, sendo benéfica para o infrator. Foi acrescentado o art. 32-A à Lei n° 8.212.

Conforme previsto no art. 106, inciso II do CTN, a lei aplica-se a ato ou fato pretérito, 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da Segunda Turma da Terceira Câmara da Segunda Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por maioria foi concedido provimento parcial ao recurso. A multa deve ser calculada considerando as disposições da Medida Provisória n.º 449 de 2008, mais precisamente o art. 32-A, inciso II, que na conversão pela Lei n.º 11.941 foi renumerado para o art. 32-A, inciso I da Lei n.º 8.212 de 1991. Também deve ser reconhecida a fluência parcial da decadência. Vencido o Conselheiro Manoel Coelho Arruda Junior que entendeu não incidir contribuição sobre a parcela relativa à assistência médica.

Marco André Ramos Vieira - Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Marco André Ramos Vieira (Presidente), Liege Lacroix Thomasi, Arlindo da Costa e Silva, Adriana Sato, Vera Kempers de Moraes Abreu e Manoel Coelho Arruda Júnior.

Ausente momentaneamente o Conselheiro Eduardo Augusto Marcondes de Freitas.

Relatório

Trata o presente auto de infração, lavrado em desfavor do recorrente, originado em virtude do descumprimento do art. 32, IV, § 5º da Lei n.º 8.212/1991, com a multa punitiva aplicada conforme dispõe o art. 284, II do RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/1999. Segundo a fiscalização previdenciária, a recorrente não informou à previdência social por meio da GFIP todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias nas competências janeiro de 1999 a outubro de 2006, fls. 23 a 33.

Inconformada, a autuada apresentou impugnação no prazo normativo, fls. 1.135 a 1.178.

A unidade descentralizada da Receita Previdenciária emitiu a Decisão-Notificação (DN), fls. 1.222 a 1.234, mantendo a autuação em parte. Foi excluído o levantamento FP1; sendo interposto o recurso de ofício ao 2º Conselho de Contribuintes.

Decisão proferida pela Presidência da 5ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes, fls. 1.239 a 1.241, converteu o julgamento em diligência para que as interessadas fossem intimadas a fim de interpor recurso voluntário se assim o desejassem.

Cientificadas, as autuadas interpuseram recurso voluntário na forma das fls. 1.249 a 1.289.

- Deve ser anulada a notificação fiscal pela utilização da expressão “e outros”;
- Parte do lançamento foi atingida pela decadência;
- O pagamento da passagem aos motoristas pelo acréscimo no ticket alimentação não possui natureza salarial e teve o aval do Ministério Público do Trabalho e da Delegacia Regional do Trabalho;
- A verba foi paga de acordo com o previsto em Acordo Coletivo;
- Não incide contribuição sobre os valores de alimentação pagos aos diretores; o PAT não se restringe apenas aos empregados;
- Não há incidência sobre os valores pagos aos diretores a título de seguro de vida, conforme art. 458 da CLT;
- O pagamento não é verba integrante do salário-de-contribuição;
- A assistência médica não caracteriza remuneração; tendo sido paga de acordo com a lei específica;
- A contribuição relativa à cooperativa é inconstitucional;
- Requerendo provimento ao recurso interposto.

Não foram apresentadas contrarrazões pelo órgão fazendário.

Nova decisão proferida por esta Turma converteu o julgamento em diligência, deveria a unidade descentralizada da Receita Federal do Brasil apensar este auto de infração à Notificação Fiscal conexa ou caso a referida NFLD já tenha sido quitada ou tenha sido parcelada, ou já esteja inscrita em Dívida Ativa, deveria ser colacionada tal informação aos presentes autos.

É o relato suficiente.

CÓPIA

Voto

Conselheiro Marco André Ramos Vieira, Relator

A decisão de primeira instância julgou procedente em parte o lançamento. A Delegacia de Julgamento concluiu que o lançamento referente ao levantamento FP1 deveria ser excluído.

Não merece prosperar o recurso de ofício, haja vista a própria Receita Federal ter reconhecido o erro na apuração da multa. Conforme consignado no voto vencedor de 1ª instância administrativa:

Ao contrário do que entende o auditor fiscal, compensação não é um dado relacionado a fato gerador de contribuições previdenciárias, tão pouco as informações prestadas em GFIP em relação a valores compensados pela empresa alteram os valores das contribuições decorrentes dos fatos geradores declarados.

A informação em relação à compensação tem reflexo tão somente no VALOR A RECOLHER, o que influencia valores errôneos em Guias da Previdência Social — GPS, documento distinto das GFIP ora tratadas. Se observarmos adequadamente nas GFIP, documento a que se refere o texto legal, verifica-se que constam as contribuições calculadas na sua integralidade relativas aos fatos geradores declarados e somente após estas informações é que são diminuídas as compensações, retenções e deduções legais, alterando o campo 'valor a recolher — previdência social', na terminologia utilizada pelo próprio programa SEMI'. Assim sendo, consideradas indevidas tais compensações é cabível o lançamento dos valores não recolhidos, como, aliás, ocorreu através da NFLD n° 37.060.544 6, processo n°. 10920.002433/2007-56, bem como a autuação pelo fundamento fático de a empresa apresentar a GFIP com informações inexatas em relação aos dados não relacionados aos fatos geradores de contribuições previdenciárias, o que configura a infração prevista no inciso IV e § 6º da lei n°8.212/91 (CFL 69), cuja multa é a cominada no inciso III do art. 284 do RPS, abaixo transcritos.

O recurso voluntário foi interposto tempestivamente. Pressuposto de admissibilidade superado, passo ao exame das questões preliminares ao mérito.

DAS QUESTÕES PRELIMINARES AO MÉRITO:

Quanto à questão preliminar suscitada pela recorrente, na peça recursal, de que o lançamento já fora atingido pela decadência, razão lhe confiro em parte.

O Supremo Tribunal Federal, conforme entendimento sumulado, Súmula Vinculante de n.º 8, no julgamento proferido em 12 de junho de 2008, reconheceu a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei n.º 8.212 de 1991, nestas palavras:

Súmula Vinculante n.º 8 “São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

Conforme previsto no art. 103-A da Constituição Federal a Súmula de n.º 8 vincula toda a Administração Pública, devendo este Colegiado aplicá-la.

Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei.

Uma vez não sendo mais possível a aplicação do art. 45 da Lei n.º 8.212, há que serem observadas as regras previstas no CTN.

As contribuições previdenciárias são tributos lançados por homologação, assim devem, em regra, observar o disposto no art. 150, parágrafo 4º do CTN. Contudo, em se tratando de lançamento de ofício para aplicar penalidade pecuniária, previsto no art. 149, inciso V do CTN, há que se observar sempre a regra prevista no art. 173 do CTN, incluindo o parágrafo único desse artigo.

Assim, a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído, a fiscalização federal teria o prazo de cinco anos para notificar o contribuinte. No presente caso o lançamento foi cientificado ao sujeito passivo em 12 de junho de 2007, pelo exposto encontram-se atingidos pela fluência do prazo decadencial os fatos geradores apurados pela fiscalização ocorridos anteriormente à competência novembro de 2001, inclusive esta. A competência dezembro de 2001 não decaiu, pois a GFIP somente poderia ser exigida após o vencimento, ou seja em 7 de janeiro de 2002; assim o prazo de decadência, para tal competência, possui como termo de início o primeiro dia do exercício seguinte, ou seja, o dia 1º de janeiro de 2003, a qual findaria em 31 de dezembro de 2007.

Corroborando a forma dessa contagem segue entendimento exarado pelo STJ nos Embargos de Declaração nos Embargos de Declaração no Agravo Regimental no Recurso Especial n 674.497, cuja ementa foi publicada nestas palavras:

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. RECOLHIMENTOS NÃO EFETUADOS E NÃO DECLARADOS. ART. 173, I, DO CTN. DECADÊNCIA. ERRO MATERIAL. OCORRÊNCIA. ACOLHIMENTO. EFEITOS MODIFICATIVOS. EXCEPCIONALIDADE.

1. Trata-se de embargos de declaração opostos pela Fazenda Nacional objetivando afastar a decadência de créditos tributários referentes a fatos geradores ocorridos em dezembro

de 1993. 2. Na espécie, os fatos geradores do tributo em questão são relativos ao período de 1º a 31.12.1993, ou seja, a exação só poderia ser exigida e lançada a partir de janeiro de 1994. Sendo assim, na forma do art. 173, I, do CTN, o prazo decadencial teve início somente em 1º.1.1995, expirando-se em 1º.1.2000. Considerando que o auto de infração foi lavrado em 29.11.1999, tem-se por não consumada a decadência, in casu. 3. Embargos de declaração acolhidos, com efeitos modificativos, para dar parcial provimento ao recurso especial.

Ao contrário do afirmado pela recorrente não deve ser anulada a notificação fiscal pela utilização da expressão “e outros”. Tal expressão é usual e necessária tanto nos processos administrativos quanto judiciais, para fins de cadastramento nos sistemas. As sociedades solidárias estão devidamente arroladas e identificadas no relatório fiscal (item 3 à fl. 23), o que possibilitou a ampla defesa dos sujeitos passivos.

Em razão da prejudicialidade com a NFLD conexa, cujo voto apresentei na presente sessão, transcrevo as mesmas razões de decidir.

Não procede o argumento recursal de que o pagamento aos motoristas pela “passagem embarcada” por intermédio do acréscimo no ticket alimentação não possui natureza salarial. Conforme consta nos acordos coletivos e informado pela própria recorrente na peça recursal, os valores foram devidos pelo acúmulo de função pelos motoristas, que deveriam vender passagens aos passageiros que não compraram previamente. Ora, não há dúvida que os valores devidos os foram em virtude da prestação de serviço à autuada, pelo desempenho de mais uma função trabalhista. Pelo desempenho de tal função, seria devido o acréscimo na remuneração dos segurados, e a recorrente encontrou uma forma de realizar tal pagamento, aumentando o valor do ticket alimentação. A verba alimentação não pode ser utilizada para pagamento de remuneração pelos serviços prestados; ao pagar da maneira como o foi, a recorrente reduz a incidência de tributos sobre tais valores.

A questão que deve ser respondida é a seguinte: os valores foram pagos para retribuir o serviço, ou foram pagas para custear a alimentação do trabalhador? No presente caso, entendo que a solução ao questionamento é simples, basta investigar a origem da contraprestação. A empresa pagou ao motorista pelo fato de haver acréscimo de função laborativa; portanto uma verba paga pelo trabalho.

O fato de a verba possuir previsão em Acordo ou Convenção Coletiva de Trabalho não afasta a incidência de contribuição previdenciária. Como se verifica na última parte do inciso I, art. 28 da Lei n.º 8.212/1991, as convenções ou acordos coletivos de trabalhos ou até mesmo as sentenças normativas podem prever a inclusão de parcelas no conceito do salário-de-contribuição. Assim, não é pelo fato de ser previsto em acordo coletivo que se pode desnaturar a natureza da verba, para fins de incidência de contribuições previdenciárias. Mesmo porquê, se assim o fosse, acordos ou convenções coletivas poderiam alterar a legislação previdenciária, fazendo o papel de leis isentivas, o que é vedado de acordo com o previsto no art. 150, § 6º da Constituição Federal. Além do mais, os acordos particulares não possuem oposição em face da Fazenda Pública, conforme expressamente previsto no art. 123 do CTN. Em função da expressa previsão em lei, o eventual aval do Ministério Público do Trabalho e da Delegacia Regional do Trabalho no acordo coletivo não afasta a incidência de contribuições.

Compete ao Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil as atribuições de verificação dos fatos geradores e apuração das correspondentes bases de cálculo. Assim, ao realizar a fiscalização, a Auditoria tem competência para analisar as convenções e acordos coletivos e verificar se as mesmas preveem verbas sujeitas à incidência de contribuições previdenciárias.

Ao contrário do afirmado pela recorrente o PAT não abrange os diretores não empregados. Conforme expressamente previsto no art. 2º, parágrafos 2º e 3º da Lei 6.321 de 1976, os programas de alimentação somente se estendem a empregados dispensados durante o período de transição e para os que estiverem com contrato suspenso para curso de qualificação. Não há previsão de extensão do benefício aos trabalhadores autônomos ou aos contribuintes individuais, entre esses os diretores não empregados.

Art 2º Os programas de alimentação a que se refere o artigo anterior deverão conferir prioridade ao atendimento dos trabalhadores de baixa renda e limitar-se-ão aos contratos pela pessoa jurídica beneficiária.

§ 1º O Ministério do Trabalho articular-se-á com o Instituto Nacional de Alimentação e Nutrição - INAN, para efeito do exame e aprovação dos programas a que se refere a presente Lei. [\(Renumerado pela Medida Provisória nº 2.164-41, de 2001\)](#)

§ 2º As pessoas jurídicas beneficiárias do Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT poderão estender o benefício previsto nesse Programa aos trabalhadores por elas dispensados, no período de transição para um novo emprego, limitada a extensão ao período de seis meses. [\(Incluído pela Medida Provisória nº 2.164-41, de 2001\)](#)

§ 3º As pessoas jurídicas beneficiárias do PAT poderão estender o benefício previsto nesse Programa aos empregados que estejam com contrato suspenso para participação em curso ou programa de qualificação profissional, limitada essa extensão ao período de cinco meses. [\(Incluído pela Medida Provisória nº 2.164-41, de 2001\)](#)

O próprio Ministério do Trabalho entende que os diretores e sócios não estão contemplados no PAT. Nesse sentido é o teor da Cartilha elaborada pelo Ministério, fonte: http://portal.mte.gov.br/data/files/FF8080812BCB2790012BD57FE0087AD3/cartilha_pat_responde2.pdf, nestas palavras:

A empresa poderá beneficiar os sócios por meio do PAT?

Não. A empresa não poderá beneficiar seus sócios por meio do PAT, pois não são considerados como empregados da empresa e sim proprietários.

Além do mais, o total da remuneração paga ao trabalhador autônomo ou contribuinte individual já contempla todas as verbas, não se fazendo distinção entre parcelas integrantes ou não-integrantes, mesmo porquê para esses trabalhadores não se aplica a CLT.

Assim sendo também deve persistir o lançamento em relação ao pagamento de seguro de vida aos diretores. O art. 458 da CLT não se aplica a contratos que não sejam de relação empregatícia. Além do mais, para não haver incidência sobre tais verbas as mesmas têm que estar previstas em convenção ou acordo coletivo e serem estendidos a totalidade dos empregados e dos dirigentes.

A parcela concedida a título de seguro de vida aos diretores, ao contrário do afirmado pela recorrente, pode ser concebido como remuneração indireta. A fiscalização demonstrou que o segurado de vida contratado para os diretores não guarda qualquer relação com o seguro de vida contratado para os empregados. Não se tratou, desse modo, de seguro de vida em grupo, mas sim um seguro individual. Logo o valor pago a título desses seguros é um benefício indireto conferido aos diretores; portanto sujeito à incidência de contribuições previdenciárias.

A assistência médica paga aos diretores e familiares caracteriza remuneração, sendo paga em desacordo com a legislação. O plano de saúde da UNIMED somente abrangeu os diretores. Os empregados estavam contemplados em outro plano pelo Sindicato da categoria. A autuada não estendeu o benefício aos empregados, pois por meio do plano UNIMED, a recorrente arcava com todo o custo, por sua vez, por meio do plano Sindical a recorrente arcava com cinquenta por cento do custo. Restou evidenciado que não se tratou do mesmo plano de saúde.

O art. 22, IV da Lei n.º 8.212/1991 prevê a obrigatoriedade de as empresas tomadoras de serviço efetuarem o recolhimento das contribuições devidas sobre a nota fiscal, quando a prestadora de serviço for uma cooperativa de trabalho.

Assim, a cota patronal sobre os segurados cooperados filiados à cooperativa de trabalho é custeada pela tomadora de serviços e não pela própria cooperativa de trabalho. Caso a cooperativa também tivesse que arcar com as contribuições haveria mais de um ente colaborando para a previdência dos segurados cooperados filiados à cooperativa de trabalho.

No caso, a recorrente tomou serviços das cooperativas arroladas no relatório fiscal, conforme demonstram as cópias dos contratos juntados pela fiscalização previdenciária, bem como as notas fiscais. Portanto, nesse ponto, não merece reparo a presente notificação fiscal.

Ao contrário do afirmado pela recorrente, o Fisco não possui obrigação de apreciar inconstitucionalidade. Não há possibilidade para a autoridade administrativa recursar o cumprimento de norma supostamente inconstitucional.

Toda lei presume-se constitucional e, até que seja declarada sua inconstitucionalidade pelo órgão competente do Poder Judiciário para tal declaração ou exame da matéria, deve o agente público, como executor da lei, respeitá-la.

A alegação de inconstitucionalidade formal de lei não pode ser objeto de conhecimento por parte do administrador público. Enquanto não for declarada inconstitucional pelo STF, ou examinado seu mérito no controle difuso (efeito entre as partes) ou revogada por outra lei federal, a referida lei estará em vigor e cabe à Administração Pública acatar suas disposições.

Conforme expressamente previsto no art. 26-A do Decreto n.º 70.235 de 1972, na redação conferida pela Lei n.º 11.941 de 2009, no âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

De acordo com a Súmula n.º 2 aprovada pelo Conselho Pleno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais não pode ser declarada a inconstitucionalidade de norma pela Administração.

Súmula CARF n.º 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Contudo, há que se observar a retroatividade benigna prevista no art. 106, inciso II do CTN.

As multas em GFIP foram alteradas pela Medida Provisória n.º 449 de 2008, sendo mais benéficas para o infrator. Foi acrescentado o art. 32-A à Lei n.º 8.212, nestas palavras:

“Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do art. 32 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 dois por cento ao mês-calendário ou fração, incidente 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 vinte por cento, observado o disposto no § 3º; e

II - de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de dez informações incorretas ou omitidas.

§ 1º Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso I do caput, 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, 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 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.” (NR)

Desse modo, resta evidenciado, que a conduta de apresentar a GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores sujeitava o infrator à pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no parágrafo 4º do artigo 32 da Lei n.º 8.212 de 1991. Agora, com a Medida Provisória n.º 449 de 2009, convertida na Lei n.º 11.941, a tipificação passou a

ser apresentar a GFIP com incorreções ou omissões, com multa de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de dez informações incorretas ou omitidas.

O núcleo do tipo infracional seja na redação anterior à MP n.º 449, seja com o novo ordenamento é o mesmo: apresentar a GFIP com erros. A multa será aplicada ainda que o contribuinte tenha pago as contribuições, conforme previsto no inciso I do art. 32 A. Resta demonstrado, assim, que estamos diante de uma obrigação puramente formal, devendo ser aplicada a multa isolada. Não há razão para serem somadas as multas por descumprimento da obrigação principal e da acessória antes da MP n.º 449 e após, para verificar qual a mais vantajosa. A análise tem que ser multa por descumprimento de obrigação principal antes e multa por tal descumprimento após; e multa por descumprimento de obrigação acessória antes e após. A análise tem que ser realizada dessa maneira, pois como já afirmado trata-se de obrigação acessória independente da obrigação principal.

A conduta de não apresentar declaração, ou apresentar de forma inexata, somente se subsumiria à multa de 75%, prevista no art. 44 da Lei n.º 9.430, nas hipóteses em que não há penalidade específica para ausência de declaração ou declaração inexata. Para a GFIP, assim como a DCTF e a DIRPF, há multa com tipificação específica; desse modo inaplicável o art. 44. Para a GFIP aplica-se o art. 32-A da Lei n.º 8.212 de 1991.

Conforme previsto no art. 44 da Lei n.º 9.430, a multa de 75% incidirá 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. Desse modo, há três condutas no art. 44 que não precisam ocorrer simultaneamente para ser aplicada a multa. Há a conduta deixar de pagar ou recolher; outra conduta é ausência de declaração, e a outra é a apresentação de declaração inexata.

Logicamente, se o contribuinte tiver recolhido os valores devidos antes da ação fiscal, não se aplica a multa de 75% prevista no art. 44 da Lei n.º 9.430; mas a despeito do pagamento não declarou em GFIP, é possível a aplicação da multa isolada do art. 32A da Lei n.º 8.212. Essa aplicação de multa isolada somente é possível, pelo fato de serem condutas distintas. Agora, 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. Afinal, 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 fato de o contribuinte não ter recolhido, mas ter declarado; de fato, 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 recolhe e não declara 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. Como já afirmado, a multa será aplicada ainda que o contribuinte tenha pago as contribuições, conforme previsto no inciso I do art. 32 A.

Pelo exposto, é de fácil constatação 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 n.º 9.430/96. Assim, não há que se falar em bis in idem, tampouco em consunção. Pelo contrário, 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. Logo, não há consistência nos entendimentos que pretendem dispensar a multa isolada, por ter sido aplicada a multa genérica.

A Receita Federal do Brasil editou a Instrução Normativa RFB n° 1.027 de 22 de abril de 2010 que assim dispõe em seu artigo 4°:

Art. 4° A Instrução Normativa RFB n° 971, de 2009, passa a vigorar acrescida do art. 476-A:

Art. 476-A. No caso de lançamento de ofício relativo a fatos geradores ocorridos:

I - até 30 de novembro de 2008, deverá ser aplicada a penalidade mais benéfica conforme disposto na alínea “c” do inciso II do art. 106 da Lei n° 5.172, de 1966 (CTN), cuja análise será realizada pela comparação entre os seguintes valores:

a) somatório das multas aplicadas por descumprimento de obrigação principal, nos moldes do art. 35 da Lei n° 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei n° 11.941, de 2009, e das aplicadas pelo descumprimento de obrigações acessórias, nos moldes dos §§ 4°, 5° e 6° do art. 32 da Lei n° 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei n° 11.941, de 2009; e

b) multa aplicada de ofício nos termos do art. 35-A da Lei n° 8.212, de 1991, acrescido pela Lei n° 11.941, de 2009.

II - a partir de 1° de dezembro de 2008, aplicam-se as multas previstas no art. 44 da Lei n° 9.430, de 1996.

§ 1° Caso as multas previstas nos §§ 4°, 5° e 6° do art. 32 da Lei n° 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei n° 11.941, de 2009, tenham sido aplicadas isoladamente, sem a imposição de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal, deverão ser comparadas com as penalidades previstas no art. 32-A da Lei n° 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei n° 11.941, de 2009.

§ 2° A comparação de que trata este artigo não será feita no caso de entrega de GFIP com atraso, por se tratar de conduta para a qual não havia antes penalidade prevista.?

Entendo inaplicável a referida Portaria por ser ilegal. Como demonstrado, é possível a aplicação da multa isolada em GFIP, independentemente de o contribuinte ter pago, conforme dispõe o art. 32-A da Lei n° 8.212. Uma vez que a penalidade está prevista em lei, somente quem pode dispor da mesma é o Poder Legislativo, a interpretação da Receita Federal gera a concessão de uma anistia sem previsão em lei. Nesse sentido, o art. 150, parágrafo 6° da Constituição exige lei específica para concessão de anistia.

A Portaria também viola o art. 182 do CTN que exige a concessão de anistia por meio de lei. Além de violar, os artigos 32-A da Lei n° 8.212 e 44 da Lei n° 9.430.

Conforme previsto no art. 106, inciso II do CTN, a lei aplica-se a ato ou fato pretérito, 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.

Entendo que há cabimento do art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN.

CONCLUSÃO

Pelo exposto, CONHEÇO do recurso voluntário, para no mérito CONCEDER-LHE PROVIMENTO PARCIAL. A multa deve ser calculada considerando as disposições da Medida Provisória n.º 449 de 2008, mais precisamente o art. 32-A, inciso II, que na conversão pela Lei n.º 11.941 foi renumerado para o art. 32-A, inciso I da Lei n.º 8.212 de 1991. Também deve ser reconhecida a fluência parcial da decadência.

É como voto.

Marco André Ramos Vieira