



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

Processo n° 10935.005760/2009-62
Recurso n° 000.000 Voluntário
Acórdão n° 2401-002.479 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de junho de 2012
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS
Recorrente MANICA ELETRO - COMÉRCIO DE MÓVEIS E ELETRO ELETRÔNICOS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2007

PREVIDENCIÁRIO. AUTO DE INFRAÇÃO. INOBSERVÂNCIA DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. ART. 32, INCISO IV, § 5º, LEI Nº 8.212/91.

Constitui fato gerador de multa, por descumprimento de obrigação acessória, apresentar o contribuinte à fiscalização Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP com omissão de fatos geradores de todas contribuições previdenciárias.

NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA E DO CONTRADITÓRIO. INOCORRÊNCIA.

Tendo o fiscal autuante demonstrado de forma clara e precisa os fatos que suportaram o lançamento, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e do contraditório, bem como em observância aos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, nos termos da legislação de regência, especialmente artigo 142 do CTN, não há que se falar em nulidade do lançamento.

PAF. APRECIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE NO ÂMBITO ADMINISTRATIVO. IMPOSSIBILIDADE.

De conformidade com os artigos 62 e 72, e parágrafos, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, c/c a Súmula nº 2, às instâncias administrativas não compete apreciar questões de ilegalidade ou de inconstitucionalidade, cabendo-lhes apenas dar fiel cumprimento à legislação vigente, por extrapolar os limites de sua competência.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2007

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

Autenticado digitalmente em 03/07/2012 por ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA, Assinado digitalmente em 03/07/2012 por ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA, Assinado digitalmente em 09/07/2012 por ELIAS SAM PAIO FREIRE, Assinado digitalmente em 05/07/2012 por RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OL

Impresso em 16/07/2012 por AMARILDA BATISTA AMORIM - VERSO EM BRANCO

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - AUTO DE INFRAÇÃO - ARTIGO 32, IV, § 5º E ARTIGO 41 DA LEI N.º 8.212/91 C/C ARTIGO 284, II DO RPS, APROVADO PELO DECRETO N.º 3.048/99 - NFLD CORRELATAS - CONTRIBUENTES INDIVIDUAIS- AÇÕES TRABALHISTAS.

A sorte de Autos de Infração relacionados a omissão em GFIP, está diretamente relacionado ao resultado dos AIOP lavradas sobre os mesmos fatos geradores.

OMISSÃO EM GFIP - MULTA - RETROATIVIDADE BENIGNA

Na superveniência de legislação que estabeleça novos critérios para a apuração da multa por descumprimento de obrigação acessória, faz-se necessário verificar se a sistemática atual é mais favorável ao contribuinte que a anterior.

Correto o posicionamento do auditor que procedeu ao comparativo da multa levando-se em consideração a legislação vigente a época da imputação da infração e a nova sistemática introduzida pela Lei 11.941/2009, quando mais benéfica ao contribuinte.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, I) Por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de nulidade do lançamento; II) Pelo voto de qualidade, negar provimento ao recurso. Vencidos os conselheiros Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira (Relator), Marcelo Freitas de Souza Costa e Lourenço Ferreira do Prado, que davam provimento parcial para recalcular o valor da multa com base no art. 32-A, I da Lei nº 8.212/91. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira.

Elias Sampaio Freire - Presidente.

Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira - Relator.

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira – Redatora Designada

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Elias Sampaio Freire, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Kleber Ferreira de Araújo, Lourenço Ferreira do Prado, Marcelo Freitas de Souza Costa e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.

Relatório

MANICA ELETRO - COMÉRCIO DE MÓVEIS E ELETRO ELETRÔNICOS LTDA., contribuinte, pessoa jurídica de direito privado, já qualificada nos autos do processo em referência, recorre a este Conselho da decisão da 7ª Turma da DRJ em Curitiba/PR, Acórdão nº 06-26.626/2010, às fls. 227/231, que julgou procedente a autuação fiscal lavrada contra a empresa, nos termos do artigo 32, inciso IV, § 5º, da Lei nº 8.212/91, por ter apresentado GFIP's com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, em relação ao período de 01/2005 a 12/2007, conforme Relatório Fiscal da Infração, às fls. 06/18 e demais documentos constantes dos autos.

Trata-se de Auto de Infração, lavrado em 31/08/2009, nos moldes do artigo 293 do RPS, contra a contribuinte acima identificada, constituindo-se multa no valor de R\$ 239.252,40 (Duzentos e trinta e nove mil, duzentos e cinquenta e dois reais e quarenta centavos), com base nos artigos 284, inciso II, e 373, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, c/c artigo 32, inciso IV, § 5º, da Lei nº 8.212/91.

De conformidade com o Relatório Fiscal da Autuação, a contribuinte deixou de informar em GFIP a totalidade dos fatos geradores das contribuições previdenciárias, as quais estão sendo exigidas (obrigação principal) nos autos da autuação nº 37.191.288-1 – Processo nº 10935.005757/2009-49.

Inconformada com a Decisão recorrida, a autuada apresentou Recurso Voluntário, às fls. 237/256, procurando demonstrar sua improcedência, desenvolvendo em síntese as seguintes razões.

Preliminarmente, pugna pela decretação da nulidade do lançamento, por entender que o fiscal autuante, ao constituir o presente crédito previdenciário, não logrou motivar/comprovar os fatos alegados de forma clara e precisa na legislação de regência, contrariando o princípio da verdade material, bem como o disposto no artigo 142 do CTN, em total preterição do direito de defesa e do contraditório da autuada, baseando a autuação em meras presunções.

Após breve relato das fases ocorridas no decorrer do processo administrativo fiscal, insurge-se contra a exigência consubstanciada na peça vestibular do procedimento, sob o argumento de que o lançamento fora efetuado a partir de *supostos indícios de evasão fiscal*, o que não representa a realidade dos fatos, não se cogitando na conduta atribuída à recorrente, a qual depende da constatação do fato ilícito *e tenha ocorrido posteriormente à ocorrência do fato gerador*.

Disserta a propósito dos argumentos admitidos pela fiscalização para constatar a eventual evasão fiscal, desconsiderando a personalidade jurídica de empresas para caracterizar os prestadores de serviços como segurados empregados da recorrente, aduzindo que, mesmo provados os fatos narrados pela autoridade lançadora, ainda assim não seriam capazes de comprovar a pretensa evasão fiscal.

Contrapõe-se à aplicabilidade da multa inscrita no artigo 32, inciso IV, da Lei nº 8.212/91, ao caso concreto, alegando ter efetuada a declaração em GFIP, razão pela qual o *Fisco estava munido de todas as declarações*, não se justificando, portanto, a aplicação da multa, sobretudo quando inexistiu qualquer prejuízo à fiscalização, eis que ciente de todos os dados declarados pelas empresas.

Argui a inconstitucionalidade da TAXA SELIC, inferindo, entre outros motivos, que sua instituição decorreu de resolução do Banco Central, e não por lei, não podendo, dessa forma, ser utilizada em matéria tributária, por desrespeitar o Princípio da Legalidade. Defende, ainda, tratar-se referida taxa de juros remuneratórios, o que a torna ilegal e inconstitucional.

Defende não ser aplicável a incidência de juros sobre a multa, impondo seja procedida a devida retificação no débito, com a exclusão de aludida exigência.

Por fim, requer o conhecimento e provimento do seu recurso, para desconsiderar o Auto de Infração, tornando-o sem efeito e, no mérito, sua absoluta improcedência.

Não houve apresentação de contrarrazões.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Relator

Presente o pressuposto de admissibilidade, por ser tempestivo, conheço do recurso e passo ao exame das alegações recursais.

PRELIMINAR NULIDADE LANÇAMENTO

Preliminarmente, requer a recorrente seja declarada a nulidade da autuação, sob o argumento de que a autoridade lançadora não logrou motivar/fundamentar o ato administrativo do lançamento, de forma a explicitar clara e precisamente os motivos e dispositivos legais que a embasaram, contrariando a legislação de regência, notadamente o artigo 142 do CTN e, bem assim, os princípios da ampla defesa e do contraditório.

Em que pesem as substanciosas razões ofertadas pela contribuinte, seu inconformismo, contudo, não tem o condão de prosperar. Do exame dos elementos que instruem o processo, conclui-se que a decisão recorrida, apresenta-se incensurável, devendo ser mantida em sua plenitude.

De fato, o ato administrativo deve ser fundamentado, indicando a autoridade competente, de forma explícita e clara, as razões e dispositivos legais que lhe deram suporte, de maneira a oportunizar ao contribuinte o pleno exercício do seu consagrado direito de defesa e contraditório, sob pena de nulidade.

E foi precisamente o que aconteceu com o presente lançamento. A simples leitura do Relatório Fiscal do Auto de Infração, às fls. 06/18, não deixa margem de dúvida recomendando a manutenção da autuação.

Consoante se positiva do anexo encimado, a fiscalização ao promover o lançamento demonstrou de forma clara e precisa as razões que lhe fundamentaram, ou melhor, o fato gerador da penalidade ora imposta, não se cogitando na nulidade do procedimento, mormente quando o lançamento foi construído a partir dos próprios documentos fornecidos pela contribuinte ou pertinentes às suas atividades, afastando de plano a sua pretensão.

Melhor elucidando, os cálculos dos valores objetos do lançamento e as conclusões fiscais foram extraídas dos Livros Diários e Razão, das folhas de pagamento, dentre outros documentos contábeis/fiscais, fornecidos pela própria recorrente, afastando qualquer discussão quanto à correição da autuação, como procura demonstrar a autuada.

Dessa forma, não há se falar em irregularidade e/ou ilegalidade no procedimento adotado pela autoridade lançadora ao promover o lançamento, uma vez que agiu da melhor forma, com estrita observância à legislação de regência.

Mais a mais, tratando-se de matéria de fato, caberia a contribuinte ao ofertar a sua defesa produzir a prova em contrário através de documentação hábil e idônea. Não o tendo feito, é de se manter o lançamento.

MÉRITO

Inicialmente deve-se frisar que, não obstante tratar-se de autuação face a inobservância de obrigações acessórias, os argumentos da recorrente estão ligados basicamente à procedência da exigência fiscal consubstanciada no Auto de Infração autuação nº 37.191.288-1 – Processo nº 10935.005757/2009-49, onde o Fisco promoveu o lançamento exigindo as contribuições previdenciárias devidas pela empresa em face da desconsideração da personalidade jurídicas de prestadoras de serviços, com a caracterização de segurados empregados, fatos geradores não declarados em GFIP's.

Registre-se, que em nenhum momento a contribuinte alega não ter incorrido na falta imputada, se limitando a questionar o mérito daquela autuação correlata encimada.

Em verdade, a contribuinte faz confusão ao tratar da questão, trazendo à colação argumentos relativos à constituição de créditos previdenciários decorrentes do descumprimento de obrigações principais.

Consoante se positiva do artigo 113 do Código Tributário Nacional, as obrigações tributárias são divididas em duas espécies, obrigação principal e obrigação acessória. A primeira diz respeito à ocorrência do fato gerador do tributo em si, por exemplo, recolher ou não o tributo propriamente dito, extinguindo juntamente com o crédito decorrente.

Por outro lado, a obrigação acessória, relaciona-se às prestações positivas ou negativas, constantes da legislação tributária de interesse da arrecadação ou fiscalização tributária, sendo exemplo de seu descumprimento a contribuinte deixar de informar em GFIP os fatos geradores de todas contribuições previdenciárias, situação que se amolda ao caso *sub examine*.

Com efeito, restou circunstanciadamente demonstrado pela autoridade lançadora, que a lavratura do presente auto de infração se deu em virtude da contribuinte ter deixado de informar em GFIP's a integralidade dos fatos geradores das contribuições previdenciárias, contrariando o disposto no artigo 32, inciso IV, § 5º, da Lei nº 8.212/91, ensejando a aplicação da multa calculada com arrimo no artigo 284, inciso II, do RPS,

Ocorre que, incluído na pauta de julgamento do dia 19/04/2012 da 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 2ª SJ do CARF, aquele Colegiado achou por bem dar parcial provimento ao recurso voluntário interposto nos autos do processo nº 10935.005757/2009-49, nos termos do Acórdão nº 2302-001.780, determinando somente o recálculo da multa aplicada, o fazendo sob o manto dos fundamentos consubstanciados na seguinte ementa:

“Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2005 a 30/11/2007

FRACIONAMENTO DA MÃO DE OBRA EM EMPRESAS OPTANTES PELO SIMPLES

O fracionamento da mão de obra necessária a consecução dos objetivos sociais de uma empresa em varias empresas optantes pelo SIMPLES se traduz em prejuízo para a seguridade social, devido ao não recolhimento das contribuições previdenciárias patronais, devendo o vínculo se dar com a suposta tomadora dos serviços. É ilegal a contratação de trabalhadores por empresa interposta, formando-se o vínculo diretamente com o tomador.

(Enunciado nº 331 do TST)

Documento assinado digitalmente em 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 03/07/2012 por ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA, Assinado digitalmente em 03/07/2012 por ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA, Assinado digitalmente em 09/07/2012 por ELIAS SAM PAIO FREIRE, Assinado digitalmente em 05/07/2012 por RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OL

Impresso em 16/07/2012 por AMARILDA BATISTA AMORIM - VERSO EM BRANCO

É OBRIGATÓRIO O RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO RELATIVA A QUOTA DO SEGURADO.

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

INCONSTITUCIONALIDADE. AFASTAMENTO DE NORMAS LEGAIS. VEDAÇÃO.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais- CARF não é competente para afastar a aplicação de normas legais e regulamentares sob fundamento de inconstitucionalidade.

JUROS/SELIC

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

Súmula do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais diz que é cabível a cobrança de juros de mora sobre os débitos para com a União decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

MULTA MORATÓRIA

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

As multas devem ser aplicadas de forma isolada, conforme o caso, por descumprimento de obrigação principal ou de obrigação acessória, para cada caso, da forma mais benéfica ao contribuinte, de acordo com o disposto no artigo 106, do Código Tributário Nacional

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Dessa forma, no julgamento do presente Auto de Infração impõe-se à observância à decisão levada a efeito na autuação retromencionada, em face da íntima relação de causa e efeito que os vincula, uma vez que os fatos geradores pretensamente não informados em GFIP foram caracterizados/lançados naquele lançamento principal.

Na esteira desse entendimento, no mérito, afora o recálculo da multa, uma vez mantida a exigência fiscal com esteio no procedimento da desconSIDERAÇÃO da personalidade jurídica das prestadoras de serviços, com a caracterização de segurados empregados, não há que se falar na improcedência da autuação sob análise, na forma que pretende fazer crer a recorrente, impondo seja mantida a exigência na forma lançada.

**DO CÁLCULO DA MULTA – LEI Nº 11.941/2009 -
RETROATIVIDADE**

Por derradeiro, em que pese à procedência do lançamento em seu mérito, destaca-se que posteriormente à lavratura do Auto de Infração fora publicada a Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, trazendo nova redação ao artigo 32 da Lei nº 8.212/91, acrescentando, ainda, o artigo 32-A aquele Diploma Legal, estabelecendo nova forma do cálculo da multa ora exigida e, bem assim, determinando a exclusão da multa de mora do artigo 35 da Lei nº 8.212/91, com a conseqüente aplicação das multas constantes da Lei nº 9.430/96, senão vejamos:

“Art. 32. A empresa é também obrigada a:

I - preparar folhas-de-pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pelo órgão competente da Seguridade Social;

II - lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos;

III – prestar à Secretaria da Receita Federal do Brasil todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis de seu interesse, na forma por ela estabelecida, bem como os esclarecimentos necessários à fiscalização; [\(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)

IV – declarar à Secretaria da Receita Federal do Brasil e ao Conselho Curador do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS, na forma, prazo e condições estabelecidos por esses órgãos, dados relacionados a fatos geradores, base de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS ou do Conselho Curador do FGTS; [\(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)

[...]

§ 1º (Revogado). [\(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)

§ 2º A declaração de que trata o inciso IV do caput deste artigo constitui instrumento hábil e suficiente para a exigência do crédito tributário, e suas informações compõem a base de dados para fins de cálculo e concessão dos benefícios previdenciários. [\(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)

§ 3º (Revogado). [\(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)

§ 4º (Revogado). [\(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)

§ 5º (Revogado). [\(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)

§ 6º (Revogado). [\(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)

§ 7º (Revogado). [\(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)

§ 8º (Revogado). [\(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)

§ 9º A empresa deverá apresentar o documento a que se refere o inciso IV do caput deste artigo ainda que não ocorram fatos geradores de contribuição previdenciária, aplicando-se, quando couber, a penalidade prevista no art. 32-A desta Lei.

§ 10. O descumprimento do disposto no inciso IV do caput deste artigo impede a expedição da certidão de prova de regularidade fiscal perante a Fazenda Nacional. [\(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)

§ 11. Em relação aos créditos tributários, os documentos comprobatórios do cumprimento das obrigações de que trata este artigo devem ficar arquivados na empresa até que ocorra a prescrição relativa aos créditos decorrentes das operações a que se referam. [\(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)

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: [\(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#).

I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e [\(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#).

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. [\(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#).

§ 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. [\(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#).

§ 2º Observado o disposto no § 3º deste artigo, as multas serão reduzidas: [\(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#).

I – à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou [\(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#).

II – a 75% (setenta e cinco por cento), se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação. [\(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#).

§ 3º A multa mínima a ser aplicada será de: [\(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#).

I – R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e [\(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#).

II – R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos. [\(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#).

[...]

Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. [\(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#).”

Partindo dessa premissa, em face da legislação posterior contemplando penalidades mais benéficas para o mesmo fato gerador, impõe-se à aplicação desse novo cálculo da multa, em observância ao disposto no artigo 106, inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional, que assim prescreve:

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

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

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

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

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

Antes mesmo de contemplar as razões meritórias, mister analisarmos o disposto no artigo 113 do Código Tributário Nacional, o qual determina que as obrigações tributárias são divididas em duas espécies, principal e obrigação acessória. A primeira diz respeito à ocorrência do fato gerador do tributo em si, por exemplo, recolher ou não o tributo propriamente dito, extinguindo juntamente com o crédito decorrente.

Por outro lado, a obrigação acessória, relaciona-se às prestações positivas ou negativas, constantes da legislação de regência de interesse da arrecadação ou fiscalização tributária, sendo exemplo de seu descumprimento deixar a contribuinte de informar em GFIP a totalidade dos fatos geradores das contribuições previdenciárias, situação que se amolda ao caso *sub examine*.

Após a unificação das Secretarias das Receitas Previdenciária e Federal, em Receita Federal do Brasil (“Super Receita”), as contribuições previdenciárias passaram a ser administradas pela RFB que, em curto lapso temporal, compatibilizou os procedimentos fiscalizatórios e, por conseguinte, de constituição de créditos tributários, estabelecendo, igualmente, para os tributos em epígrafe multas de ofício a serem aplicadas em observância à Lei nº 9.430/1996, conforme alterações na legislação introduzidas pela Lei nº 11.941/2009.

Como se observa, a nova legislação, de fato, contemplou nova fórmula de cálculo de aludidas multas que, em suma, vem sendo conduzida pelo Fisco da seguinte forma:

1) Na hipótese do descumprimento de obrigações acessórias ocorrer de maneira isolada (p.ex. tão somente deixar de informar a totalidade dos fatos geradores em GFIP), com a ocorrência da observância da obrigação principal (pagamento do tributo devido), aplicar-se-á para o cálculo da multa o artigo 32-A da Lei nº 8.212/91;

2) Por seu turno, quando o contribuinte, além de inobservar as obrigações acessórias, também deixar de recolher o tributo correspondente, a multa a ser aplicada deverá obedecer aos ditames do artigo 35-A da Lei nº 8.212/91, que remete ao artigo 44 da Lei nº 9.430/96, determinando a aplicação de multa de ofício de 75%;

Não obstante parecer simples, aludida matéria encontra-se distante de remansoso desfecho. Isto porque, a legislação anterior apartava as autuações por descumprimento de obrigações acessórias das notificações fiscais (NFLD) decorrentes de inobservância das obrigações principais, levando a efeito multas distintas, inclusive, no segundo caso, com aplicação de multa de mora variável no decorrer do tempo (fases processuais).

Assim, com a introdução de novas formas de cálculo da multa, nos casos de descumprimento de obrigações tributárias (principal e acessória), os lançamentos pretéritos, bem como aqueles mais recentes que abarcam fatos geradores relacionados a período anterior a referida alteração, tiveram que ser reanalisados com a finalidade de se verificar a melhor modalidade do cálculo da penalidade e, se mais benéfico, aplicá-lo.

Na hipótese dos autos, conforme se extrai do próprio Relatório Fiscal da Aplicação da Multa, às fls. 17/18, a autoridade lançadora procedeu ao devido exame do cálculo mais benéfico à contribuinte, concluindo que a legislação hodierna determina exigência menos severa à empresa, senão vejamos:

“[...]”

*Apesar do anexo "PLANILHA DEMONSTRATIVA DO CÁLCULO DOS LIMITES DA MULTA - CÓDIGO DA MULTA 68 - AUTO-DEINFRAÇÃO 37.191.291-1" discriminar o total das contribuições previdenciárias não declaradas em GFIPs pela Autuada, bem como o total da penalidade pecuniária que seria aplicada pelo descumprimento da obrigação acessória do art. 32, IV, da Lei nº 8.212/91, **esta não foi a multa aplicada.** Isto porque, com a edição da Medida Provisória - MP 449/2008 convertida na Lei nº 11.941/2009, profundas alterações legislativas foram implementadas no sistema tributário federal, principalmente na forma da aplicação das multas dispostas pela Lei nº 8.212/91.*

No caso da multa em tela, com a alteração do inciso IV, art. 32, da Lei nº 8.212/91 e a revogação dos seus §§ 3º até 5º pela MP 449/2008, tal penalidade somente se aplica até a competência 11.2008, passando a partir da competência 12.2008 a ser disciplinada pelo art. 32-A, da referida Lei.

Até a competência 11.2008 a legislação tributária dispunha sobre a aplicação concomitantemente da multa por descumprimento da obrigação acessória referida (art. 32, IV, da Lei nº 8.212/91) com a multa de mora (art. 35, da Lei nº

8.212/91). Entretanto, face às alterações legislativas oriundas da MP 449/2008, o art. 35-A, da Lei n.º 8.212/91 dispôs sobre a aplicação do art. 44, da Lei n.º 9.430/96 as contribuições sociais destinadas à Seguridade Social. Em determinadas situações, o art. 44 da Lei n.º 9.430/96 se reveste **mais benéfico para o contribuinte**, devendo **retroagir** a fatos pretéritos, de acordo com a alínea "c", II, art. 106 do CTN.

Assim, antes de aplicar a multa por descumprimento da obrigação acessória disposta pelo art. 32, IV, da Lei n.º 8.212/91, a auditoria-fiscal realizou a comparação dos valores que compõem a multa de acordo com as previsões legais (art. 32, §5º e art. 35, II, alínea "a", ambos da Lei n.º 8.212/91 comparado com o art. 44, da Lei n.º 9.430/96). A comparação é necessária para aplicação da **"penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da prática"** da infração (art. 106, II, "c", do CTN). O cotejamento dos valores poderá ser verificado no anexo desta autuação **"PLANILHA DEMONSTRATIVA DOS VALORES DA MULTA MAIS BENÉFICA AO CONTRIBUINTE - AUTO-DE-INFRAÇÃO 37.191.291-1 [...]"**

Como se observa, o fiscal autuante explicitou com muita propriedade a maneira que fora elaborada a comparação entre as penalidades a serem imputadas, confrontados todos os lançamentos promovidos contra a contribuinte, decorrentes de descumprimento de obrigações principal e acessória, na forma, inclusive, que este Colegiado vem entendendo e determinando o recálculo da multa.

Entrementes, a 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 2ª SJ do CARF, a qual analisou o processo principal n.º 10935.005757/2009-49 - Auto de Infração autuação n.º 37.191.288-1, rechaçou aludido entendimento, determinando o cálculo apartado das autuações, cada uma com suas especificidades, consoante se positiva do excerto do Acórdão n.º 2302-001.780, nos seguintes termos:

"[...] Ocorre que no caso em tela, do exame da planilha de fls. 209/210, Volume II, observa-se que a multa foi aplicada levando-se em consideração o somatório da multa de mora (24%), com a multa aplicada pelo descumprimento de obrigação acessória de não declarar fatos geradores em GFIP. Entretanto, do exame da legislação vigente, entendo que as multas devem ser aplicadas de forma isolada, conforme o caso, por descumprimento de obrigação principal ou de obrigação acessória, para cada caso, da forma mais benéfica ao contribuinte, de acordo com o disposto no artigo 106, do Código Tributário Nacional.

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

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

Quando o contribuinte recolhe os valores devidos antes da ação fiscal, não se aplica a multa de 75% prevista no art. 44 da Lei n.º 9.430. Se pagou, mas não declarou em GFIP, por exemplo, deve ser aplicada a multa isolada do art. 32A da Lei n.º 8.212, justamente por serem condutas distintas. E, ainda, caso contribuinte tenha declarado em GFIP não deve ser aplicada a multa do art. 44 da Lei n.º 9.430, mas a multa moratória do art. 61 da Lei n.º 9430/96, pois os débitos já estão confessados e devidamente constituídos, sendo prescindível o lançamento. A multa do art. 44 da Lei n.º 9.430 somente se aplica nos lançamentos de ofício. [...]”

Neste sentido, uma vez determinado no processo principal (obrigação principal) o recálculo da multa (mora) de maneira apartada, adotando-se os preceitos do artigo 35 da Lei n.º 8.212/91, impõe-se determinar o recálculo da presente penalidade, igualmente, de maneira isolada, com fulcro no artigo 32-A, inciso I, da Lei n.º 8.212/91, se mais benéfico ao contribuinte.

DA APRECIACÃO DE QUESTÕES DE INCONSTITUCIONALIDADES/ILEGALIDADES NA ESFERA ADMINISTRATIVA.

Relativamente às demais ilegalidades e/ou inconstitucionalidade suscitadas pelas contribuintes, além da exigência dos tributos ora lançados encontrar respaldo na legislação previdenciária/tributária, cumpre esclarecer, no que tange a declaração de ilegalidade ou inconstitucionalidade, que não compete aos órgãos julgadores da Administração Pública exercer o controle de constitucionalidade de normas legais.

Com efeito, além da exigência dos tributos ora lançados, com os respectivos acréscimos legais, encontrar respaldo na legislação previdenciária/tributária, cumpre esclarecer, no que tange a declaração de ilegalidade ou inconstitucionalidade, que não compete aos órgãos julgadores da Administração Pública exercer o controle de constitucionalidade de normas legais.

Note-se, que o escopo do processo administrativo fiscal é verificar a regularidade/legalidade do lançamento à vista da legislação de regência, e não das normas vigentes frente à Constituição Federal. Essa tarefa é de competência privativa do Poder Judiciário.

A própria Portaria MF n.º 256/2009, que aprovou o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, é por demais enfática neste sentido, impossibilitando o afastamento de leis, decretos, atos normativos, dentre outros, a pretexto de inconstitucionalidade ou ilegalidade, nos seguintes termos:

“Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo

internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal; ou

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993; ou

c) parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 1993.”

Observe-se, que somente nas hipóteses contempladas no parágrafo único e incisos do dispositivo regimental encimado poderá ser afastada a aplicação da legislação de regência, o que não se vislumbra no presente caso.

A corroborar esse entendimento, a Súmula CARF nº 02, assim estabelece:

“O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”

E, segundo o artigo 72, e parágrafos, do Regimento Interno do CARF, as Súmulas, que são o resultado de decisões unânimes, reiteradas e uniformes, serão de aplicação obrigatória por este Conselho.

Finalmente, o artigo 102, I, “a” da Constituição Federal, não deixa dúvida a propósito da discussão sobre inconstitucionalidade, que deve ser debatida na esfera do Poder Judiciário, senão vejamos:

“Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe:

I – processar e julgar, originariamente:

a) a ação direta de inconstitucionalidade de Lei ou ato normativo federal ou estadual e a ação declaratória de constitucionalidade de Lei ou ato normativo federal;

[...]”

Assim, não há como se acolher a pretensão da contribuinte em relação à ilegalidade e inconstitucionalidade de normas ou atos normativos que fundamentaram o presente lançamento.

No que tange a jurisprudência trazida à colação pela recorrente, mister elucidar, com relação às decisões exaradas pelo Judiciário, que os entendimentos nelas expresso sobre a matéria ficam restritos às partes do processo judicial, não cabendo a extensão

Processo nº 10935.005760/2009-62
Acórdão n.º 2401-002.479

S2-C4T1
Fl. 266

dos efeitos jurídicos de eventual decisão ao presente caso, até que nossa Suprema Corte tenha se manifestado em definitivo a respeito do tema.

Quanto às demais alegações da contribuinte, não merece aqui tecer maiores considerações, uma vez não serem capazes de ensejar a reforma da decisão recorrida, especialmente quando desprovidos de qualquer amparo legal ou fático, bem como já devidamente rechaçadas pelo julgador de primeira instância.

Por todo o exposto, estando o Acórdão guerreado parcialmente em consonância com os dispositivos legais que regulam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO RECURSO VOLUNTÁRIO, rejeitar a preliminar de nulidade do lançamento e, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, com o fito de determinar o recálculo da multa nos termos do artigo 32-A, inciso I, da Lei nº 8.212/91, se mais benéfico ao contribuinte, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira

Voto Vencedor

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira – Redatora Designada

Dirijo do entendimento do ilustre relator quanto a aplicação da multa pelo descumprimento da obrigação acessória de informação dos fatos geradores em GFIP.

Conforme descrito pelo próprio relator, a autoridade fiscal já procedeu ao cálculo da multa, tendo por base as alterações introduzidas pela MP 449, convertida na lei 11.941.

Assim, para fundamentar o posicionamento acerca da correta aplicação do cálculo da multa adotado pela autoridade fiscal, exponho meu posicionamento acerca do tema:

Conforme prevê o art. 32, IV da Lei n.º 8.212/1991, o contribuinte é obrigado informar ao INSS, por meio de documento próprio, informações a respeito dos fatos geradores de contribuições previdenciárias, nestas palavras:

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

(...)

IV - informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, por intermédio de documento a ser definido em regulamento, dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS. (Incluído pela Lei 9.528, de 10.12.97)- (grifo nosso)

Não obstante a correção do auditor fiscal em proceder ao lançamento nos termos do normativo vigente à época da lavratura do AI, foi editada a Medida Provisória MP 449/09, convertida na Lei 11.941/2009, que revogou o art. 32, § 4º, da Lei 8.212/91.

Assim, no que tange ao cálculo da multa, é necessário tecer algumas considerações, face à edição da referida MP, convertida em lei. A citada MP alterou a sistemática de cálculo de multa por infrações relacionadas à GFIP. Embora tenha a autoridade julgadora mencionado a possibilidade de aplicação da referida norma, entendeu que o momento oportuno seria o da liquidação do lançamento.

Quanto a esse ponto, entendo que a determinação da tese a ser aplicada deva ser a descrita pela autoridade fiscal, ocorrendo no momento de liquidação apenas o cumprimento do julgado. Para tanto, a MP 449/2008, inseriu o art. 32-A, o qual dispõe o seguinte:

“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.”

Entretanto, a MP 449, Lei 11.941/2009, também acrescentou o art. 35-A que dispõe o seguinte,

“Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.”

O inciso I do art. 44 da Lei 9.430/96, por sua vez, dispõe o seguinte:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata “

Com a alteração acima, em caso de atraso, cujo recolhimento não ocorrer de forma espontânea pelo contribuinte, levando ao lançamento de ofício, a multa a ser aplicada passa a ser a estabelecida no dispositivo acima citado.

As contribuições decorrentes da omissão em GFIP foram objeto de lançamento, por meio da notificação já mencionada e, tendo havido o lançamento de ofício, não se aplicaria o art. 32-A, sob pena de *bis in idem*.

Considerando o princípio da retroatividade benigna previsto no art. 106, inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional, há que se verificar a situação mais favorável ao sujeito passivo, face às alterações trazidas.

No caso da notificação conexa e já julgada, prevaleceu o valor de multa aplicado nos moldes do art. 35, inciso II, revogado pela MP 449/2008, convertida na Lei 11.941/2009.

No caso da autuação em tela, a multa aplicada ocorreu nos termos do art. 32, inciso IV, § 5º, da Lei nº 8.212/1991 também revogado, o qual previa uma multa no valor de cem por cento da contribuição não declarada, limitada aos limites previstos no § 4º do mesmo artigo.

Para efeitos da apuração da situação mais favorável, há que se observar qual das seguintes situações resulta mais favorável ao contribuinte:

Norma anterior, pela soma da multa aplicada nos moldes do art. 35, inciso II com a multa prevista no art. 32, inciso IV, § 5º, observada a limitação imposta pelo § 4º do mesmo artigo, ou

Norma atual, pela aplicação da multa de setenta e cinco por cento sobre os valores não declarados, sem qualquer limitação, excluído o valor de multa mantido na notificação, assim, como efetivado pela autoridade fiscal, conforme descrito no relatório fiscal.

Assim, ao contrário do posicionamento adotado pelo relator, entendo que o cálculo da multa efetivado pelo auditor encontra-se correto, devendo ser o mesmo mantido para fins de execução do julgado.

Nesse sentido, entendo que foi acertado o posicionamento adotado pela autoridade fiscal quanto ao cálculo da multa procedendo ao comparativo nos termos acima expostos.

CONCLUSÃO

Face o exposto voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso.

É como voto.

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira