



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

Processo n° 10935.720869/2012-29
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2301-003.365 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de março de 2013
Matéria CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA
Recorrente SANTA IZABEL DO OESTE PREFEITURA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Data do fato gerador: 01/06/2007, 31/12/2008

PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA À REGRA DO ARTIGO 173, INCISO I DO CTN

A Recorrente alega que o crédito tributário relativo às competências anteriores a 16.ABR.2008 encontra-se extinto pela decadência, nos termos do art.150, §1º e §4º do CTN.

No presente caso vê-se que a Recorrente pagou parcialmente a Contribuição Social em testilhas, o que nos leva concluir que a regra a ser aplicada é do Artigo 150, §4º do CTN. Mas, ainda assim não lhe assiste razão, pois o AI foi lançado em 16.ABR.2012, e assim somente estão prescritos de abril de 2007 para trás.

DA IMPOSSIBILIDADE DE O PODER EXECUTIVO SUPRIR OMISSÃO LEGAL POR MEIO DE DECRETO - AGRESSÃO AOS PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE E DA E DA TIPICIDADE

Insurgese a Recorrente contra a legalidade do RAT, sob o fundamento que somente a Lei em sentido estrito é que pode estabelecer a definição dos “graus de riscos” e de “atividade preponderante”, elementos que tem repercussão direta na majoração do tributo.

Conclui que o Regulamento da Previdência Social, aprovado por meio de Decreto, ao estabelecer a classificação das atividades preponderantes para fins de incidência das alíquotas do RAT fere o Princípio da Legalidade e o da Tipicidade Tributária.

Aduz que o decreto ao graduar a alíquota do RAT, baseada na atividade preponderante desenvolvida pela empresa, ignora as atividades de cada um de seus estabelecimentos, afrontando, outrossim, o Princípio Constitucional da Legalidade.

Entretanto discutir a ilegalidade de lei não está esta Corte Administrativa autorizada, por falta de competência.

DA DIFERENCIAÇÃO DAS ALÍQUOTAS PARA CADA SETOR

Novamente pretende a Recorrente discutir legalidade de lei, o que não é permissível a essa Corte.

JUROS

No caso em tela a Recorrente objurga a incidência da Selic sobre a contribuição debatida, argumentando que os juros aplicados à Fazenda Pública, no caso municipal, devem se limitar a 6% a.a., nos termos do artigo 1º, F da Lei 9.494/97 com redação dada pela Medida Provisória 2.18035/2001.

Quanta a dita aplicação ilegal dos juros, urge verificar que a sua utilização está disciplinada no artigo 34, da Lei n.º 8.212/91:

Ademais em 18 de setembro de 2007 o Segundo Conselho de Contribuintes aprovou a SÚMULA Nº 3, com o teor de ser 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.

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

A mudança no regime jurídico das multas no procedimento de ofício de lançamento das contribuições previdenciárias por meio da MP 449 enseja a aplicação da alínea “c”, do inciso II, do artigo 106 do CTN. No tocante à multa mora até 11/2008, esta deve ser limitada ao percentual previsto no art. 61 da lei 9.430/96, 20%.

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

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

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, I) Por maioria de votos: a) em dar provimento parcial ao recurso, para retificar a multa, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira, que votaram em manter a multa aplicada; II) Por unanimidade de votos: a) em dar provimento parcial ao Recurso, no

mérito, para, nas competências que a fiscalização aplicou somente a penalidade prevista na redação, vigente até 11/2008, do Art. 35 da Lei 8.212/1999, esta deve ser mantida, mas limitada ao determinado no Art. 61, da Lei nº 9.430/1996, se mais benéfica à Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a); b) em negar provimento ao Recurso nas demais alegações da Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a); III) Por voto de qualidade: a) em dar provimento parcial ao recurso para, até 11/2008, nas competências que a fiscalização aplicou a penalidade de 75% (setenta e cinco por cento), prevista no art. 44, da Lei 9.430/96, por concluir se tratar da multa mais benéfica quando comparada aplicação conjunta da multa de mora e da multa por infrações relacionadas à GFIP - deve ser mantida a penalidade equivalente à soma de: *) multa de mora limitada a 20%; e *) multa mais benéfica quando comparada a multa do art. 32 com a multa do art. 32-A da Lei 8.212/91, nos termos do voto do Redator. Vencidos os Conselheiros Leonardo Henrique Pires Lopes, Wilson Antonio de Souza Correa e Damião Cordeiro de Moraes, que votaram em dar provimento parcial ao Recurso, para que seja aplicada a multa prevista no Art. 61, da Lei nº 9.430/1996, se mais benéfica à Recorrente.]

MARCELO OLIVEIRA - Presidente.

Wilson Antônio de Souza Côrrea - Relator.

MAURO JOSÉ SILVA - Redator designado.

EDITADO EM: 25/04/2013

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Oliveira, Bernadete de Oliveira Barros, Leonardo Henrique Pires Lopes, Mauro José Silva, Damião Cordeiro de Moraes e Wilson Antonio de Souza Corrêa.

Relatório

Segundo a autuação Fiscal deixou a Recorrente de recolher integralmente as contribuições sociais destinadas ao financiamento das prestações decorrentes dos riscos ambientais do trabalho (RAT), tendo como fato gerador a remuneração paga a seus empregados no período compreendido entre 06/2007 a 12/2008.

Noticiada do lançamento, tempestivamente protocolizou sua impugnação, cuja qual foi julgada improcedente pela DRJ de Curitiba.PR.

Ao tomar conhecimento da decisão singular em 02.OUT.2012, tempestivamente em 15.OUT.2012 aviou o presente remédio recursal alegando: a) prescrição e decadência à regra do Artigo 173, Inciso I do CTN; b) da impossibilidade de o Poder Executivo suprir omissão legal por meio de decreto – agressão aos princípios da legalidade e da e da tipicidade; c) da diferenciação das alíquotas para cada setor; d) dos juros cobrados em percentual maior do determinado por lei; e) da multa. Ao final realiza seus requerimentos, com pedido de produção de provas.

Eis a síntese do necessário.

Voto Vencido

Conselheiro Wilson Antônio de Souza Côrrea - Relator

O presente Recurso Voluntário acode os pressupostos de admissibilidade, razão pela qual, desde já, dele conheço.

a) PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA À REGRA DO ARTIGO 173, INCISO I DO CTN

A Recorrente alega que o crédito tributário relativo às competências anteriores a 16.ABR.2008 encontra-se extinto pela decadência, nos termos do art.150, §1º e §4º do CTN.

Para fulcrar seu requerimento aduz que efetuou o pagamento parcial do tributo exigido, motivo pela qual a contagem do prazo para a Fazenda Pública efetuar o lançamento inicia-se a partir da ocorrência do fato gerador.

Sem razão, mormente porque a contagem alegada pela Recorrente não encontra repaldo, contrariando qualquer uma das regras imposta pelo CTN.

Ademais, cristalino esta o Parecer da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, que em 18/08/2008, o Ministro de Estado da Fazenda aprovou o dito Parecer da PGFN/CAT Nº 1617/2008, cujo fm foi dirimir dúvidas relativas ao termo inicial de contagem do prazo de decadência das contribuições sociais.

O item 49 do citado Parecer dispõe a respeito:

d) para fins de cômputo do prazo de decadência, não tendo havido qualquer pagamento, aplica-se a regra do art. 173, inc. I do CTN, pouco importando se houve ou não declaração, contando-se o prazo do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

e) para fins de cômputo do prazo de decadência, tendo havido pagamento antecipado, aplica-se a regra do § 4º do art. 150 do CTN;

f) para fins de cômputo do prazo de decadência, todas as vezes que comprovadas as hipóteses de dolo, fraude e simulação deve-se aplicar o modelo do inciso I, do art. 173, do CTN

Desta forma, para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação com antecipação efetiva de pagamento, o marco inicial para a contagem do prazo de decadência é a ocorrência do fato gerador, consoante dispõe § 4º do art. 150 do CTN, *‘in verbis’*:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

E, em não havendo o pagamento antecipado ou constatado a presença de dolo, fraude ou simulação, o prazo para a Fazenda Pública constituir seus créditos tem início no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do art. 173 do mesmo diploma legal:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

(...)

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se

Definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Vê-se que a Recorrente pagou parcialmente a Contribuição Social em testilhas, o que nos leva concluir que a regra a ser aplicada é do Artigo 150, §4º do CTN.

Efetuando a contagem a partir da ocorrência do fato gerador, o prazo para proceder ao lançamento da diferença das contribuições destinadas ao RAT referente a competência mais antiga (06/2007) extinguir-se-ia no dia primeiro de julho de 2012.

Ora, o presente AI foi lançado em 16.ABR.2012, razão assaz que justifica a improcedência dessa alegação levantada pela Recorrente.

b) DA IMPOSSIBILIDADE DE O PODER EXECUTIVO SUPRIR OMISSÃO LEGAL POR MEIO DE DECRETO – AGRESSÃO AOS PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE E DA E DA TICIPIDADE

Insurgese a Recorrente contra a legalidade do RAT, sob o fundamento que somente a Lei em sentido estrito é que pode estabelecer a definição dos “graus de riscos” e de “atividade preponderante”, elementos que tem repercussão direta na majoração do tributo.

Conclui que o Regulamento da Previdência Social, aprovado por meio de Decreto, ao estabelecer a classificação das atividades preponderantes para fins de incidência das alíquotas do RAT fere o Princípio da Legalidade e o da Tipicidade Tributária.

Aduz que o decreto ao graduar a alíquota do RAT, baseada na atividade preponderante desenvolvida pela empresa, ignora as atividades de cada um de seus estabelecimentos, afrontando, outrossim, o Princípio Constitucional da Legalidade.

Portanto, o que deseja a Recorrente é discutir a ilegalidade de lei, o que, todavia, esta Corte Administrativa, como todas as demais, inclusive judicial, exceto o Supremo

Tribunal Federal, não têm competência para distribuir, analisar e julgar processos e ou matérias que tratam de inconstitucionalidade de lei, ainda que exita afronta a princípios constitucionais, conforme alega ela.

Deve-se ater a Recorrente ao entendimento anotado no Parecer CJ 771/97 que: **“O guardião da Constituição Federal é o Supremo Tribunal Federal, cabendo a ele declarar a inconstitucionalidade de lei ordinária. Se o destinatário de uma lei sentir que ela é inconstitucional, o Pretório Excelso é o órgão competente para tal declaração. Já o administrador ou servidor público não pode se eximir de aplicar uma lei porque o seu destinatário entende ser inconstitucional quando não há manifestação definitiva do STF a respeito”**.

De forma que, ainda que seja uma vírgula mal distribuída num parágrafo da lei anatematizada pelo Recorrente, o caminho a postular inconstitucionalidade e perquirir direitos é o Pretório Excelsior, e não esta via.

Mais ainda, há de destacar que a atividade administrativa encontra-se com vínculo ao que determina a lei, como dito por muitos, ‘as ações do gestor público é escravizada pela lei’.

Neste sentido, peço vênica para juntar escólio do perleúdo jurista Alexandre de Moraes (curso de direito constitucional, 17ª ed. São Paulo. Editora Atlas 2004.314) colaciona valorosa lição:

O tradicional princípio da legalidade, previsto no art. 5º, II, da CF, aplica-se normalmente na administração pública, porém de forma mais rigorosa e especial, pois o administrador público somente poderá fazer o que estiver expressamente autorizado em lei e nas demais espécies normativas, inexistindo, pois, incidência de vontade subjetiva. Esse princípio coaduna-se com a própria função administrativa, de executor do direito, que atua sem finalidade própria, mas sem em respeito à finalidade imposta pela lei, e com a necessidade de preservar-se a ordem jurídica”

E, de mais a mais, observa-se que o o Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria 256, de 22/06/2009, veda aos Conselheiros de Contribuintes afastar aplicação de lei ou decreto sob fundamento de inconstitucionalidade, conforme disposto em seu art. 62.

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.

Portanto, sem razão a Recorrente, neste quesito, porque a casa correta para anatematizar a legislação é outra.

c) DA DIFERENCIAÇÃO DAS ALÍQUOTAS PARA CADA SETOR

Objurga a não diferenciação das alíquotas para cada setor da pessoa jurídica, dizendo que a fixação da alíquota pela atividade preponderante das empresas é **inconstitucional**.

Novamente entra em seara não permissível a essa Côrte, como alhures demonstrado, razão assaz que justifica a improcedência do seu pedido.

d) JUROS

Rechaça a incidência da Selic sobre a contribuição debatida, argumentando que os juros aplicados à Fazenda Pública, no caso municipal, devem se limitar a 6% a.a., nos termos do artigo 1º, F da Lei 9.494/97 com redação dada pela Medida Provisória 2.18035/2001.

Quanta a dita aplicação ilegal dos juros, urge verificar que a sua utilização está disciplinada no artigo 34, da Lei n.º 8.212/91:

“Art. 34. As contribuições sociais e outras importâncias arrecadadas pelo INSS, incluídas ou não em notificação fiscal de lançamento, pagas com atraso, objeto ou não de parcelamento, ficam sujeitas aos juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC, a que se refere o art. 13 da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, incidentes sobre o valor atualizado, e multa de mora, todos de caráter irrelevável. (Restabelecido com redação alterada pela MP nº 1.571/97, reeditada até a conversão na Lei nº 9.528/97. A atualização monetária foi extinta, para os fatos geradores ocorridos a partir de 01/95, conforme a Lei nº 8.981/95. A multa de mora esta disciplinada no art. 35 desta Lei)”

Em 18 de setembro de 2007 o Segundo Conselho de Contribuintes aprovou a SÚMULA Nº 3, com o seguinte teor, que põe uma pá de cal na argumentação recursiva, ‘ex vi’:

“SÚMULA Nº 3 - 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.”

Também é correta a aplicação da taxa SELIC como juros de mora, com base na inteligência do artigo 34, da Lei nº 8.212/91.

Sendo assim, sem razão a Recorrente.

e) MULTA

Por derradeiro, impugna a multa aplicada à razão de 75%, haja vista que o artigo 32-A, inciso II, da Lei 8212/91 com redação dada pela Medida Provisória 449/2008, limitou a aplicação da penalidade pecuniária a 20% nos casos em que o contribuinte deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do art.32 da Lei de Custeio ou apresentá-la com incorreções.

Quanto o contribuinte não entrega a Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP, ou a faz com atraso, ou com incorreções ou omissões, por certo que constituirá uma violação à obrigação acessória prevista no artigo 32, inciso IV, da Lei 8.212/91 e sujeitará o infrator à multa prevista na legislação previdenciária.

O fato de a publicação da Medida Provisória nº 449/08, convertida na Lei nº 11.941/09, modificou a aplicabilidade da legislação, pois, antes da mencionada lei, a multa pela (a) não declaração em GFIP de fatos geradores da contribuição previdenciária; (b) não apresentação de GFIP; e (c) pelo preenchimento incorreto da GFIP estava prevista no artigo 32, § 5º, da Lei 8.212/91.

Entretanto a Lei 11.941/09 trouxe mudança à aplicação da multa, pois o artigo 32, § 5º da Lei 8.212/91 foi revogado e a multa passou a ser aplicada e prevista no artigo 32-A do mesmo Caderno Legal, ficando assim:

A - R\$ 20,00 para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas na GFIP;

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

Ocorre que, na autuação foi desconsiderando o artigo 32-A da Lei 8.212/91, equivocadamente, e o Fiscal aplicou a regra do artigo 44 da Lei 9.430/96, ou seja, a multa decorrente do lançamento de ofício, no importe de 75%, que visa apenas, de forma conjunta, tanto o não pagamento (parcial ou total) do tributo devido, quanto a não apresentação da declaração ou a declaração inexata.

Isto posto, tenho que, com fulcro na retroatividade benigna prevista no artigo 106, II, “c”, do Código Tributário Nacional - CTN, entendo que a penalidade lançada contra o contribuinte prevista no artigo 32, § 5º, da Lei nº 8.212/91 deve ser substituída pela multa do artigo 32-A, da Lei 8.212/91, que deverá ser aplicada inclusive nos casos de descumprimento de obrigação acessória anteriores à vigência da Lei nº 11.941/09.

Quanto as competências que a fiscalização aplicou somente a penalidade prevista na redação, vigente até 11/2008, do Art. 35 da Lei 8.212/1999, esta deve ser mantida, mas limitada ao determinado no Art. 61, da Lei nº 9.430/1996, se mais benéfica à Recorrente.

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.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo 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.

CONCLUSÃO

Diante do acima exposto, como o presente recurso voluntário atende os pressupostos de admissibilidade, dele conheço, para no mérito DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, tão somente para excluir a multa imposta no AI, aplicando-se a mais benéfica, cuja qual penso ser a do Artigo 32-A da Lei 8.212 de 1991, julgando improcedente os demais quesitos aviados no presente Recurso Voluntário.

É o voto.

(assinado digitalmente)

Wilson Antônio de Souza Côrrea - Relator -

Voto Vencedor

Conselheiro Mauro José Silva, Redator Designado

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

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

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

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

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

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

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

Vamos analisar individualmente cada uma das situações.

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

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

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

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

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

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

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

Podemos assim resumir o regime jurídico das multas a partir de 12/2008:

- A multa de mora, se aplicada, deve ser mantida e limitada a 20%;
- A multa de ofício de 75% é aplicada pela falta de recolhimento da contribuição, podendo ser majorada para 150% em conformidade com o §1º do art. 44 das Lei 9.430/96, ou seja, nos casos em que existam provas de atuação dolosa de sonegação, fraude ou conluio. A majoração poderá atingir 225% no caso de não atendimento de intimação no prazo marcado, conforme §2º do art. 44 da Lei 9.430/96;
- A multa pela falta de apresentação da GFIP ou apresentação deficiente desta é aquela prevista no art. 32-A da Lei 8.212/91.

Nesses termos, temos como delineado o novo regime jurídico das multas em lançamento de ofício das contribuições previdenciárias previsto pela MP 449, convertida na Lei 11.941/2009, aplicável aos fatos geradores ocorridos após a edição da referida MP.

Lançamentos referentes a fatos geradores anteriores a MP 449, porém ainda não definitivamente julgados na esfera administrativa.

Com base nesse novo regime jurídico vamos determinar a penalidade aplicável à outra situação, ou seja, para os casos de lançamento relacionado aos fatos geradores anteriores à edição da MP porém ainda não definitivamente julgados na esfera administrativa.

Para tanto, devemos tomar o conteúdo do art. 144 do CTN em conjunto com o art. :

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica aos impostos lançados por períodos certos de tempo, desde que a respectiva lei fixe expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido.

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

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

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

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

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

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

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

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

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

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

Somente com a aplicação do art. 106, inciso II, alínea “a” do CTN para afastar a multa de mora no caso da empresa A é que teremos restaurada a situação de igualdade entre as empresas A e B.

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

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

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

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

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

(assinado digitalmente)

Mauro

José

Silva

Processo nº 10935.720869/2012-29
Acórdão n.º **2301-003.365**

S2-C3T1
Fl. 386

CÓPIA