



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

Processo nº 10950.006528/2010-97
Recurso nº 921.894 Voluntário
Acórdão nº 2301-002.899 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de junho de 2012
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente ASSOCIAÇÃO EDUCACIONAL SÃO JOSÉ
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/2006 a 31/01/2007, 01/02/2008 a 29/02/2008
01/07/2008 a 31/08/2010.

AUDITOR FISCAL. FORMAÇÃO EM CONTABILIDADE.
INEXIGIBILIDADE. LANÇAMENTO. FORMALIDADES.
LANÇAMENTO DE CRÉDITO. RELAÇÃO DE SEGURADOS.
APLICAÇÃO DA TAXA SELIC.

O Auditor Fiscal da Receita Federal é competente para proceder ao exame da escrita fiscal da pessoa jurídica, não lhe sendo exigida a habilitação profissional de contador.

O lançamento é um ato administrativo que, uma vez cumpridas as formalidades essenciais para a sua lavratura, implica a inexistência de violação aos princípios da ampla defesa, do contraditório ou do devido processo legal.

É prescindível a juntada ao processo administrativo fiscal da relação dos segurados cujas remunerações serviram de base para cálculo das contribuições objeto do lançamento quando referidas remunerações foram colhidas de documentos pertencentes ao sujeito passivo e que estão em sua posse.

Os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

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

Crédito Tributário Mantido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, I) Por maioria de votos: a) em dar provimento parcial ao recurso, para retificar a multa aplicada. Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira, que votaram em manter a multa aplicada; II) Por voto de qualidade: a) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para que, até a competência 11/2008, seja aplicada a multa prevista no Art. 61, da Lei nº 9.430/1996 somada a multa do art. 32-A, da Lei 8.212/91, se a soma for mais benéfica à Recorrente, nos termos do voto do(a) Redator(a). Vencidos os Conselheiros Leonardo Henrique Pires Lopes, Wilson Antonio de Souza Correa e Damião Cordeiro de Moraes, que votaram para que, até a competência 11/2008, seja aplicada a multa prevista no Art. 61, da Lei nº 9.430/1996. Redator: Mauro José Silva.

(assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira - Presidente.

(assinado digitalmente)

Damião Cordeiro de Moraes – Relator

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva – Relator Designado

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

Relatório

1. Trata-se de recurso voluntário interposto pela Associação Educacional São José, em face de Acórdão prolatado pela 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil

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

Autenticado digitalmente em 03/12/2012 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 18/01/2013 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 18/01/2013 por DAMIAO CORDEIRO DE MORAES, Assinado digitalmente em 03/12/2012 por MAURO JOSE SILVA

Impresso em 21/01/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

de Julgamento em Curitiba (DRJ-CTA), que julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário.

2. Conforme o relatório fiscal, o presente auto de infração, lavrado em 09/12/2010, no montante de R\$ 178.115,36 (atualizados até a data do lançamento), para constituição do crédito previdenciário (contribuição dos segurados), prevista no art. 20 da Lei 8.212, de 24 de julho de 1991), incidente sobre as remunerações pagas a segurados empregados, no período de 01/12/2006 a 31/01/2007, 01/02/2008 a 29/02/2008, 01/07/2008 a 31/08/2010.

3. O acórdão vergastado restou ementado nos termos que ora transcrevo abaixo:

“AUDITOR FISCAL. FORMAÇÃO EM CONTABILIDADE E REGISTRO NO CRC. INEXIGIBILIDADE

A atribuição da fiscalização tributária para analisar os documentos contábeis dos contribuintes decorre de lei e não exige formação técnico-profissional específica ou registro do auditor em órgão fiscalizador do exercício de profissão regulamentada.

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE

É vedado aos órgãos administrativos de julgamento afastar a aplicação de lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

LANÇAMENTO. FORMALIDADES

O lançamento é um ato administrativo que, uma vez cumpridas as formalidades essenciais para a sua lavratura, estando motivado com a descrição das razões de fato e de direito em relatórios específicos, em especial com a discriminação clara e precisa dos fatos geradores, dos documentos que lhe dão suporte, das contribuições devidas e do período a que se refere, bem como cientificado o sujeito passivo e oferecida oportunidade para pronunciar-se e produzir provas, implica a inexistência de violação aos princípios da ampla defesa, do contraditório ou do devido processo legal.

MULTA

A multa pelo recolhimento em atraso da contribuição administrada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil tem caráter irrelevável, incide de forma automática sobre o débito e obedece aos percentuais previstos na legislação aplicável.

SELIC

Para fatos geradores ocorridos partir de janeiro de 1995, é lícita a incidência dos juros com base na taxa SELIC, nos termos da Lei 9.065/95.

LANÇAMENTO DE CRÉDITO. RELAÇÃO DE SEGURADOS

É prescindível a juntada ao processo administrativo fiscal da relação dos segurados cujas remunerações serviram de base para cálculo das contribuições objeto do lançamento quando referidas remunerações foram colhidas de documentos pertencentes ao sujeito passivo e que estão em sua perfeita posse.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido”

4. Buscando reverter a decisão de primeira instância, o contribuinte apresentou recurso voluntário aduzindo em síntese:

- a) nulidade do AIOP em face de ter sido lavrada por profissional não habilitado pelo Conselho Regional de Contabilidade, por não terem sido fornecidas ao impugnante cópias dos documentos referidos no processo, por falta de indicação dos dispositivos legais infringidos; e por ausência da relação de empregados, autônomos e administradores, omissão essa que acarretaria postergação do princípio da ampla defesa e do contraditório;
- b) seja reconhecida a inconstitucionalidade do salário-educação; seja reconhecida a inexigibilidade ou inconstitucionalidade da contribuição ao INCRA; seja reconhecida a ilegalidade do SAT e SEBRAE, excluindo-se as contribuições e consequentemente os juros e a multa;
- c) alternativamente, deve a multa ser excluída ou reduzida ao mínimo possível, ante o seu caráter confiscatório, ou reduzida ao princípio da proporcionalidade. Deve ser afastada a incidência da Taxa Selic.
- d) ilegalidade da aplicação de multas e juros, diante da inexistência da obrigação tributária;
- e) exclusão ou redução da multa ao mínimo possível, ante o seu caráter confiscatório e afastamento da incidência da Taxa Selic.

5. Sem contrarrazões, os autos foram encaminhados à apreciação e julgamento por este Conselho.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Relator Damião Cordeiro de Moraes

DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

Da improcedência da nulidade por falta de documentos

1. Alega o contribuinte que, embora o relatório fiscal remeta a documentos fiscais, somente recebeu cópia do relatório fiscal, e não de todos os documentos que o compõem, ficando caracterizado o cerceamento de defesa, porque não pode se defender plenamente sem o conhecimento dos documentos que a fiscalização deveria dar ciência.

2. Entretanto, o lançamento encontra-se revestido de todas as formalidades exigidas por lei, dele constando, TIPF (Termo de Início de Procedimento Fiscal), TIF (Termo de Intimação Fiscal n.º 1), TEPF (Termo de Encerramento de Procedimento Fiscal), Relatórios de Lançamentos, dentre outros, havendo sido o sujeito passivo cientificado de todas as decisões de relevo exaradas no curso do presente feito, restando garantido o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa à notificada.

3. Dessa forma, rejeito a preliminar provocada pelo contribuinte, tendo em vista que os documentos suscitados pela recorrente como indispensáveis a sua defesa cumpriram os requisitos legais.

Da validade do auto de infração lavrado por agente fiscal não habilitado como contador

4. Em sua defesa a recorrente alega ainda que o auto de infração seria nulo, tendo em vista que os levantamentos fiscais através de perícias e análises dos processos trabalhistas não foram realizados por profissional habilitado pelo Curso de Ciências Contábeis, ou seja, contador.

5. A Lei n.º 10.593/2002, a qual regulamenta as atribuições do Auditor Fiscal, não prevê como requisito específico para o exercício do cargo, formação acadêmica de contador, tampouco registro em órgão da categoria (CRC), ao contrário, assegura ao auditor fiscal “executar auditoria e fiscalização, objetivando o cumprimento da legislação da Previdência Social relativa às contribuições administradas pelo INSS, lançar e constituir os correspondentes créditos apurados”.

6. Apenas para delimitar a discussão do tema cito a legislação:

“Lei n.º 10.593, de 6 de Dezembro de 2002

Art. 2º Os cargos de Auditor Fiscal da Receita Federal, de Técnico da Receita Federal, de Auditor Fiscal da Previdência Social e de Auditor Fiscal do Trabalho são

agrupados em classes, A, B e Especial, compreendendo, a primeira, cinco padrões, e, as duas últimas, quatro padrões, na forma dos Anexos I e II. (grifei)

Art. 3º O ingresso nos cargos das Carreiras disciplinadas nesta Lei far-se-á no primeiro padrão da classe inicial da respectiva tabela de vencimentos, mediante concurso público de provas ou de provas e títulos, exigindo-se curso superior em nível de graduação concluído ou habilitação legal equivalente. (Redação dada pela Lei nº 11.457, de 2007)

§1º O concurso referido no caput poderá ser realizado por áreas de especialização.

(...)

Art. 8º São atribuições dos ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal da Previdência Social, relativamente às contribuições administradas pelo Instituto Nacional do Seguro Social INSS:

I em caráter privativo:

a) executar auditoria e fiscalização, objetivando o cumprimento da legislação da Previdência Social relativa às contribuições administradas pelo INSS, lançar e constituir os correspondentes créditos apurados;

b) efetuar a lavratura de Auto de Infração quando constatar a ocorrência do descumprimento de obrigação legal e de Auto de Apreensão e Guarda de documentos, materiais, livros e assemelhados, para verificação da existência de fraude e irregularidades;

c) examinar a contabilidade das empresas e dos contribuintes em geral, não se lhes aplicando o disposto nos arts. 17 e 18 do Código Comercial;

d) julgar os processos administrativos de impugnação apresentados contra a constituição de crédito previdenciário; (...).” (grifei)

7. Destaco que já houve, nesse Conselho, vários julgamentos sobre a questão levantada pela recorrente e todos reconhecem a competência do Auditor Fiscal, para lavratura de auto de infração independentemente de título de contador. Transcrevo, a seguir, ementa e trecho de julgamento recente do CARF que corroboram tal afirmativa.

“ANÁLISE DA CONTABILIDADE. COMPETÊNCIA DO AUDITOR FISCAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. O Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil é competente para proceder ao exame da escrita fiscal da pessoa jurídica, não lhe sendo exigida a habilitação profissional de contador. CONTRIBUIÇÕES

PREVIDENCIÁRIAS. CERCEAMENTO DE DEFESA. RELATÓRIO FISCAL, INEXISTÊNCIA. Não incorre em cerceamento do direito de defesa o lançamento tributário cujos relatórios típicos, incluindo o Relatório Fiscal e seus anexos, descreverem de forma clara, discriminada e detalhada a natureza e origem de todos os fatos geradores lançados, suas bases de cálculo, alíquotas aplicadas, montantes devidos, as deduções e créditos considerados em favor do contribuinte, assim como, os fundamentos legais que lhe dão amparo jurídico, permitindo dessarte a perfeita identificação dos tributos lançados na notificação fiscal. FATOS GERADORES APURADOS NOS DOCUMENTOS DA EMPRESA. REPRODUÇÃO INTEGRAL NO RELATÓRIO FISCAL. DESNECESSIDADE. É despicienda a integral reprodução, no Relatório Fiscal, dos fatos geradores apurados diretamente nas folhas de pagamento, GFIP e escrita fiscal da empresa, eis que a responsabilidade pela sua elaboração e conteúdo é do próprio sujeito passivo, tendo este, já, o pleno conhecimento de toda a matéria tributável ali presente. MULTA DE MORA. NFLD. CONFISCO. INOCORRÊNCIA. Não constitui confisco a incidência de multa moratória decorrente do recolhimento em atraso de contribuições previdenciárias. Foge à competência deste colegiado a análise da adequação das normas tributárias fixadas pela Lei nº 8.212/91 às vedações constitucionais ao poder de tributar previstas no art. 150 da CF/88. JUROS MORATÓRIOS. TAXA SELIC. LEGALIDADE. O crédito decorrente de contribuições previdenciárias não integralmente pagas na data de vencimento será acrescido de juros de mora, de caráter irrelevável, seja qual for o motivo determinante da falta, equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC a que se refere o artigo 13 da Lei 9.065/95, incidentes sobre o valor atualizado, nos termos do art. 161 do CTN c.c. art. Da Lei nº 8.212/91. Recurso Voluntário Negado.

(...)

A julgar pelo entendimento do Recorrente, o Auditor Fiscal da Secretaria da Receita Federal do Brasil, além de ter formação acadêmica em contabilidade, teria concomitantemente que ter habilitação em Direito, pois interpreta e aplica leis, decretos, regulamentos, etc.; Formação em engenharia, pois analisa obras de construção civil, aplica o método CUB em aferição indireta, etc.; Formação em Tecnologia da Informação, pois opera com computadores, identifica, extrai e analisa dados essenciais armazenados em

arquivos e mídias digitais; Formação em comércio exterior, dada às suas atribuições de controle aduaneiro e classificação de mercadorias; Formação em matemática, pois a realização de cálculos, equacionamentos e resolução de problemas aritméticos fazem parte do seu cotidiano; Formação em letras, eis que a redação de relatórios, a solução de consultas e a lavra de decisões de natureza tributária constituem-se prerrogativas do seu cargo; Formação em psicologia, para entender o animus de certas razões recursais, dentre outras.

Por esses e tantos outros motivos, não assiste razão ao Recorrente quanto a sua alegação de ilegitimidade do Auditor Fiscal.” (grifei)

(Processo nº 17546.000827/2007-33, Recurso nº 258.362, Acórdão nº 2302-01.099 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Relator: Arlindo da Costa e Silva).

8. A jurisprudência atual do CARF não referenda os argumentos trazidos pelo contribuinte. O Órgão tem, inclusive, entendimento sumulado a respeito da legitimidade da conduta do auditor: **“Súmula CARF nº 8: O Auditor Fiscal da Receita Federal é competente para proceder ao exame da escrita fiscal da pessoa jurídica, não lhe sendo exigida a habilitação profissional de contador”**.

Da ausência de especificação dos dispositivos legais

9. Ademais, a recorrente afirma que não houve alusão em momento algum aos dispositivos legais onde se funda a exigência, tornando-se nulo o lançamento sem tal especificação.

10. Contudo, tal argumentação não condiz com a realidade fática encontrada nos autos. Com relação aos anexos, o item 16.1 do Relatório Fiscal explicativo do lançamento relaciona os documentos que comporiam as duas vias do Auto de Infração: IPC — Instruções para o Contribuinte, DD — Discriminativo do Débito, RDA — Relatório de Documentos Apresentados, RADA — Relatório de Apropriação de Documentos Apresentados, DAL — Diferença de Acréscimos legais, FLD — Fundamentos Legais do Débito — VÍNCULOS — Relatório de Vínculos, REFISC — Relatório Fiscal, TIPF — Termo de início de Procedimento Fiscal, TIF — Termo de Intimação Fiscal nº 01, TEPF — Termo de Encerramento de Procedimento Fiscal e RL — Relatório de Lançamentos. Esses anexos, em duas vias, destinaram-se, uma via, ao devedor e a outra via a integrar os autos.

11. O item 16.1 do Relatório Fiscal, por sua vez, relaciona anexos que comporão apenas o processo, os quais se constituem, essencialmente, de cópias extraídas de documentos que pertencem à própria empresa.

12. Bem como, encontra-se nos Fundamentos Legais do Débito (FLD) toda legislação que ampara a exigência contendo os fundamentos do fato gerador e das contribuições dos segurados, dos prazos que a empresa dispunha para efetuar o recolhimento espontâneo das mesmas, dos acréscimos legais incidentes sobre o recolhimento que se fizerem a destempo, além dos fundamentos da competência para fiscalizar, arrecadar e cobrar as contribuições devidas.

13. A decisão recorrida afastou a argumentação do contribuinte com propriedade: *“isto porque, não tivessem sido, realmente, entregues ao devedor os documentos que constituiriam os anexos do Auto de Infração, ou ainda, não tivessem sido mesmo indicados os fundamentos legais da autuação, tais falhas poderiam ser facilmente sanadas com a entrega dos documentos faltantes e com a indicação dessa fundamentação, mediante reabertura do prazo para impugnação”*.

14. Assim, o lançamento, como ato administrativo que é, tendo cumprido as formalidades essenciais para a sua lavratura, estando motivado com a descrição das razões de fato e de direito em relatórios específicos, em especial com a discriminação clara e precisa dos fatos geradores, dos documentos que lhe dão suporte, das contribuições devidas e do período a que se refere, bem como cientificado o sujeito passivo e oferecida oportunidade para pronunciar-se e produzir provas, implica a inexistência de violação aos princípios da ampla defesa, do contraditório ou do devido processo legal.

15. Cumpre ressaltar que o *decisum* recorrido encontra-se devidamente fundamentado e motivado, em consonância com o que determina a legislação que rege o processo administrativo fiscal, notadamente o art. 50, da Lei n.º 9.784/99 e art. 38, do Decreto 7.574/2011. Assim, não há que se falar em anulação do acórdão vergastado.

16. Dessa forma, conheço do recurso voluntário, uma vez que atende aos pressupostos regimentais.

DO LANÇAMENTO

17. A recorrente aduz a improcedência do AIOP em questão, diante da ausência de relação de empregados, avulsos, autônomos, entre outros, cujas remunerações integraram a base de cálculo das contribuições.

18. E afirma que: *“A Zelosa Fiscalização exige a cobrança das contribuições previdenciárias. Porém, em momento algum juntou a relação das pessoas a fim de que a Impugnante, verificando seus nomes, pudesse apresentar a defesa plenamente, como lhe assegura o art. 50, LV da CF/88 (...) isto determina a improcedência da Notificação e a nulidade”*.

19. Todavia, as contribuições aqui examinadas incidem sobre o montante total das remunerações pagas ou creditadas durante o mês aos segurados empregados que lhe prestaram serviços no período, de modo que a base de cálculo mensal do débito deve corresponder ao montante total da folha de pagamento respectiva.

20. No presente processo, o anexo Discriminativo do Débito (DD) apresenta mês a mês o montante das remunerações, como dito acima, as alíquotas aplicadas e o respectivo resultado dessa aplicação, que são as contribuições devidas.

21. Destaca-se que as folhas de pagamentos são documentos produzidos pela própria empresa e encontram-se em sua plena posse, desse modo a conferência poderia ter ocorrido pela própria recorrente ao confrontar essas folhas com as GFIP e com os números constantes do DD e a partir daí, apontaria suposto erro praticado pela auditoria fiscal no montante da contribuição exigida.

22. Portanto, aqui se verifica totalmente prescindível relacionar os segurados cujas remunerações foram objeto do lançamento, pois não ocorreu nenhuma desconsideração de relação de trabalho entre a empresa e algum trabalhador. Assim, não merece prosperar tal alegação.

Alegações inoportunas relativas a entidades e fundos, salário-educação e ao Gilrat

23. Há que se afastarem alegações postas como inconstitucionalidade do salário-educação, da contribuição ao Gilrat, e inexigibilidade das empresas urbanas da contribuição ao INCRA e inexigibilidade da contribuição ao SEBRAE.

24. Isto porque, estes autos tratam de contribuições previdenciárias previstas na Lei 8.212, de 1991, devidas pelos segurados empregados, cuja obrigação pelo recolhimento está sub-rogada na pessoa da empresa tomadora dos seus serviços. Desse modo, não foram apuradas nesse AIOP contribuições destinadas ao Gilrat e às entidades mencionadas.

25. Por isto, a alegação citada neste tópico não é cabível no processo em análise, pois são elas objeto de processo distinto.

26. Dessa forma, por total inoportunidade, deixo de apreciar alegações trazidas pela impugnação acerca dessas contribuições.

DA UTILIZAÇÃO DA TAXA SELIC

27. Por fim, entendo que a utilização da taxa SELIC não é indevida no caso em análise. À época do fato gerador, a utilização da referida taxa era expressamente autorizada pelo art. 34 da Lei 8.212/91.

28. A matéria, inclusive, já foi sumulada por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, *verbis*:

“Súmula CARF Nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.”

29. No mesmo sentido, deve-se ressaltar que a utilização da taxa SELIC no caso em análise não ocorreu por determinação do Banco Central, e sim em face do art. 34 da Lei 8.212/91, vigente à época do lançamento, que encontra respaldo na súmula nº 04 deste Conselho.

30. Além disso, em julgado recente, o STF decidiu pela incidência da taxa SELIC para a atualização de débitos tributários:

“1. Recurso extraordinário. Repercussão geral. 2. Taxa Selic. Incidência para atualização de débitos tributários. Legitimidade. Inexistência de violação aos princípios da legalidade e da anterioridade. Necessidade de adoção de critério isonômico. No julgamento da ADI 2.214, Rel. Min. Maurício Corrêa, Tribunal Pleno, DJ 19.4.2002, ao apreciar o tema, esta Corte assentou que a medida traduz

rigorosa igualdade de tratamento entre contribuinte e fisco e que não se trata de imposição tributária. 3. ICMS. Inclusão do montante do tributo em sua própria base de cálculo. Constitucionalidade. Precedentes. A base de cálculo do ICMS, definida como o valor da operação da circulação de mercadorias (art. 155, II, da CF/1988, c/c arts. 2º, I, e 8º, I, da LC 87/1996), inclui o próprio montante do ICMS incidente, pois ele faz parte da importância paga pelo comprador e recebida pelo vendedor na operação. A Emenda Constitucional nº 33, de 2001, inseriu a alínea “i” no inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, para fazer constar que cabe à lei complementar “fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço”. Ora, se o texto dispõe que o ICMS deve ser calculado com o montante do imposto inserido em sua própria base de cálculo também na importação de bens, naturalmente a interpretação que há de ser feita é que o imposto já era calculado dessa forma em relação às operações internas. Com a alteração constitucional a Lei Complementar ficou autorizada a dar tratamento isonômico na determinação da base de cálculo entre as operações ou prestações internas com as importações do exterior, de modo que o ICMS será calculado “por dentro” em ambos os casos. 4. Multa moratória. Patamar de 20%. Razoabilidade. Inexistência de efeito confiscatório. Precedentes. A aplicação da multa moratória tem o objetivo de sancionar o contribuinte que não cumpre suas obrigações tributárias, prestigiando a conduta daqueles que pagam em dia seus tributos aos cofres públicos. Assim, para que a multa moratória cumpra sua função de desencorajar a elisão fiscal, de um lado não pode ser pífia, mas, de outro, não pode ter um importe que lhe confira característica confiscatória, inviabilizando inclusive o recolhimento de futuros tributos. O acórdão recorrido encontra amparo na jurisprudência desta Suprema Corte, segundo a qual não é confiscatória a multa moratória no importe de 20% (vinte por cento). 5. Recurso extraordinário a que se nega provimento.” (g.n.)

(RE 582.461/SP. Tribunal Pleno. Relator Ministro Gilmar Mendes. DJe 18.08.2011, p. 177).

Ausência de caráter confiscatório da multa

31. A alegação de inconstitucionalidade da multa aplicada por ser indevida, abusiva e por vedação de confisco não se sustenta, considerando a existência de norma específica que determina a aplicação da multa em face de infração às regras instituídas pela legislação tributária.

DA MULTA APLICADA

32. Neste tópico, pugna o contribuinte pela declaração de ilegalidade da aplicação de multas e juros, por suposta inexistência de infração tributária. Assim diz a recorrente: *“Ocorre, porém, que o valor principal não é devido como acima demonstrado, razão pela qual, estas penalidades restam prejudicadas, por serem manifestamente acessórias (...)”*.

33. Como visto anteriormente, não merecem prosperar as alegações do contribuinte no sentido da inexistência do débito, posto que constatadas as razões que o fundamentaram.

34. Contudo, sobre a multa aplicada, torna-se importante apreciar a matéria, tendo em vista se tratar de questão de ordem pública.

35. Dessa forma, em respeito ao art. 106 do CTN, inciso II, alínea “c”, deve o Fisco perscrutar, na aplicação da multa, a existência de penalidade menos gravosa ao contribuinte. No caso em apreço, esse cotejo deve ser promovido em virtude das alterações trazidas pela Lei nº 11.941/2009 ao art. 35 da Lei nº 8.212/1991, que instituiu mudanças à penalidade cominada pela conduta da Recorrente à época dos fatos geradores.

36. Assim, identificando o Fisco benefício ao contribuinte na penalidade nova, essa deve retroagir em seus efeitos, conforme ocorre com a nova redação dada ao art. 35 da Lei nº 8.212/1991 que assim dispõe:

“Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996.”

43. E o supracitado art. 61, da Lei nº 9.430/96, por sua vez, assevera que:

“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.

(...)

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

37. Confrontando a penalidade retratada na redação original do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 com a que ora dispõe o referido dispositivo legal, vê-se que a primeira permitia que a multa atingisse o patamar de cem por cento, dado o estágio da cobrança do débito, ao passo que a nova limita a multa a vinte por cento.

38. Sendo assim, diante da inafastável aplicação da alínea “c”, inciso II, art. 106, do CTN, conclui-se pela possibilidade de aplicação da multa prevista no art. 61 da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009 ao art. 35 da Lei nº 8.212/1991, se for mais benéfica para o contribuinte.

CONCLUSÃO

39. Dado o exposto, CONHEÇO do recurso voluntário para, no mérito, **DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL** para aplicar a multa, se mais benéfica, prevista no art. 35 da Lei n.º 8.212/91 combinada com o art. 61, §2º da Lei n.º 9.430/96.

(assinado digitalmente)

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

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

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

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

Vamos analisar individualmente cada uma das situações.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Resta-nos o critério da especialidade.

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

Em adição, a aplicação do art. 32-A da Lei 8.212/91 pode ser justificada pelo nítido caráter indutor que a penalidade do art. 32-A assume, facilitando, no futuro, o cálculo do benefício previdenciário. Pretende a norma do art. 32-A estimular a apresentação da GFIP na medida em que a penalidade é reduzida à metade se a declaração for apresentada antes de qualquer procedimento de ofício (§2º, inciso I); ou reduzida a 75% se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação (§2º, inciso II). Esse estímulo pode ser compreendido em benefício do trabalhador na medida em que as informações da GFIP servirão como prova a favor deste no cálculo do benefício previdenciário, tendo em conta que, segundo o §3º do art. 29 da Lei 8.213/91, “*serão considerados para cálculo do salário-de-benefício os ganhos habituais do segurado empregado, a qualquer título, sob forma de moeda corrente ou de utilidades, sobre os quais tenha incidido contribuições previdenciárias, exceto o décimo-terceiro salário (gratificação natalina).*” Se o cálculo do salário-de-benefício considerará a base de cálculo das contribuições, certamente a GFIP é um importante meio de prova dos valores sobre os quais incidiram as contribuições. Se aplicássemos o art. 44, inciso I da Lei 9.430/96, não haveria qualquer mecanismo de estímulo ao empregador para apresentar a GFIP. Iniciado o procedimento de ofício, seria aplicada, no mínimo, a multa de 75% sobre a diferença das contribuições sem que a apresentação da GFIP pudesse alterar tal valor. O empregador poderia simplesmente pagar a multa e continuar omissa em relação à GFIP, deixando o empregado sem este importante meio de prova para o cálculo do benefício de aposentadoria. Assim, a hermenêutica sistemática considerando o regime jurídico previdenciário reforça a necessidade de prevalência do art. 32-A.

Portanto, seja pela aplicação do critério da especialidade ou pela hermenêutica sistemática considerando o regime jurídico previdenciário, temos justificada a aplicação do art. 32-A no caso de omissão na apresentação da GFIP ou apresentação desta com informações inexatas.

Acrescentamos que não há no regime jurídico do procedimento de ofício previsto na MP 449, convertida na Lei 11.941/2009, a previsão para multa de mora pelo fato de ter ocorrido atraso no recolhimento. Trata-se de infração – o atraso no recolhimento – que deixou de ser punida por meio de procedimento de ofício. Outra infração similar, mas não idêntica, foi eleita pela lei: a falta de recolhimento. Apesar de mantermos nossa posição a respeito da inexistência de multa de mora no novo regime do procedimento de ofício, deixamos de apresentar tal voto em homenagem ao princípio da eficiência devido às reiteradas decisões do Colegiado no sentido de manter a multa de mora que registraram nossa posição isolada. Assim, nosso voto é no sentido de, acompanhando os demais membros do Colegiado, manter a

aplicação da multa de mora. No entanto, mantida a multa de mora, esta deve ser limitada a 20% com a retroatividade benéfica do art. 61 da Lei 9.430/96.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Autenticado digitalmente em 03/12/2012 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 18/01/2013 por

MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 18/01/2013 por DAMIAO CORDEIRO DE MORAES, Assinado digit

almente em 03/12/2012 por MAURO JOSE SILVA

Impresso em 21/01/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva – Redator Designado

CÓPIA