



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

Processo n° 10980.725707/2010-70
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2301-003.048 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de setembro de 2012
Matéria Contribuições Sociais Previdenciárias
Recorrente TRANSVALTER LIMITADA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2008

INEXISTÊNCIA DE NULIDADE. TRANSPORTADORES AUTÔNOMOS CONTRIBUENTES INDIVIDUAIS. APLICAÇÃO DA MULTA MAIS BENÉFICA.

Os transportadores autônomos se enquadram na categoria de contribuintes individuais, regida pelo art. 22, III, da Lei 8.212, de 1991.

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.

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

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Crédito Tributário Mantido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, [: I) Por maioria de votos: a) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para aplicar ao cálculo da multa o art. 32-A, da Lei 8.212/91, até 11/2008, caso este seja mais benéfico à Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a). Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira, que votaram em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para determinar que a multa seja recalculada, nos termos do I, art. 44, da Lei n.º 9.430/1996, como determina o Art. 35-A da Lei 8.212/1991, deduzindo-se as multas aplicadas nos lançamentos correlatos, e que se utilize esse valor, caso seja mais benéfico à Recorrente; II) Por unanimidade de votos: a) em negar provimento ao Recurso nas demais alegações da Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a).

(assinado digitalmente)

MARCELO OLIVEIRA - Presidente.

(assinado digitalmente)

DAMIÃO CORDEIRO DE MORAES - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Oliveira (Presidente), Mauro Jose Silva, Damiao Cordeiro de Moraes, Wilson Antônio de Souza Correa, Bernadete de Oliveira Barros, Leonardo Henrique Pires Lopes.

Relatório

1. Trata-se de recurso voluntário interposto pela empresa TRANSVALTER LIMITADA em face da decisão que julgou improcedente a impugnação apresentada e manteve o lançamento de débito referente ao período de 01/01/2006 a 31/12/2008.

2. Em conformidade com o relatório fiscal, o presente lançamento refere-se ao fato de a empresa ter apresentado “Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP, com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias”. (f. 338)

3. E, ainda, de acordo com a peça introdutória, a empresa teria infringido o artigo 32, inciso IV e parágrafo 5º, da Lei 8.212/91, por não ter declarado em GFIP as remunerações pagas a transportadores rodoviários autônomos.

4. A decisão do colegiado de primeira instância restou emendada nos termos que seguem:

“RELATÓRIO DE VÍNCULOS. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

São listadas no Relatório de Vínculo todas as pessoas físicas e jurídicas de interesse da administração, em razão de seu vínculo com o sujeito passivo, representantes legais ou não, indicando o tipo de vínculo existente e o período correspondente, não implicando automaticamente em responsabilidade solidária.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. COMPEÊNCIA. EXISTÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

A análise da cobrança de juros sobre a multa de ofício extrapola a presente jurisdição, uma vez que a exigência não está consubstanciada no ato jurídico do lançamento tributário e se reportaria a evento futuro de cobrança.

JUROS SOBRE MULTA – LEGALIDADE.

Correta a incidência de juros moratórios sobre a multa aplicada, haja vista esta compor o crédito tributário, conforme legislação vigente.

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIS. DEVER DO AGENTE FISCAL.

O agente fiscal tem, por disposição expressa no art. 66 do Decreto-Lei 3.688 de 1941 (Lei de Contravenções Penais), o dever de formalizar Representação Fiscal para Fins Penais (RFFP), sempre que, no exercício de suas funções internas ou externas, tiver conhecimento da ocorrência, em tese, de crime de ação penal pública incondicionada ou contravenção penal.

JUNTADA DE DOCUMENTOS. PRECLUSÃO TEMPORAL.

A prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual.

Impugnação Improcedente.

Crédito Tributário Mantido.” (ff. 814 a 823)

5. Buscando reverter o lançamento, o contribuinte apresentou suas razões aduzindo, em síntese:

- a) preliminarmente, a tempestividade do recurso apresentado, sendo inexigível depósito ou arrolamento de bens para o seguimento do processo;
- b) pugna pela anulação do lançamento devido à falta de clareza na fundamentação da infração, o que viola o princípio da ampla defesa e do contraditório;
- c) no mérito, aduz que é uma empresa que possui por objeto social a exploração do ramo de transporte rodoviário de cargas secas e granel em âmbito nacional, e subcontrata, eventualmente empresas do ramo para melhor cumprir com suas atividades regulares;
- d) tais subcontratações se dão diretamente mediante o deslocamento de funcionários das subcontratadas até as dependências da empresa para repasse dos dados necessários ao transporte, bem como a realização de contratos de transporte rodoviário, mediante a apresentação do documento de veículo que será utilizado para a realização do seguro de carga;
- e) afirma ainda que “como a recorrente tem ciência que está subcontratando outras empresas de transportes, entende-se por consequência lógica que os representantes encaminhados pelas mesmas são funcionários destas, e que (...) referidas transportadoras realizam a retenção das parcelas referentes à contribuição

previdenciária, não havendo que se falar em falta de arrecadação das contribuições dos segurados contribuintes individuais”;

f) por fim, a impossibilidade da cobrança de juros (com aplicação da taxa SELIC) sobre a multa de ofício.

6. Sem contrarrazões, os autos foram encaminhados para apreciação e julgamento por este Conselho.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Damião Cordeiro de Moraes

DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

1. No que se refere à exigibilidade do depósito recursal, cumpre ressaltar que a garantia de instância para admissibilidade de recurso administrativo foi declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº. 1976, resultando na edição da súmula vinculante nº 21.

2. Consta da redação da súmula que “É inconstitucional a exigência de depósito ou arrolamento prévio de dinheiro ou bens para admissibilidade de recurso administrativo.”. Dessa forma, não sendo mais exigível o depósito recursal, conheço do recurso voluntário, uma vez que atende aos pressupostos de admissibilidade.

DA INEXISTÊNCIA DE NULIDADE

3. Inicialmente, pugna o contribuinte pela anulação do processo sob o fundamento de que o fisco teria violado os princípios do contraditório e da ampla defesa: “em relação à presente infração, a recorrente persiste quanto a falta de clareza na fundamentação dos fatos que ensejaram a autuação, o que dificulta sua defesa, uma vez que não há suficiente fundamentação legal à suposta violação apontada”. (ff. 829 a 833)

4. Contudo o inconformismo do recorrente não encontra guarida, tendo em vista que os fundamentos legais para o arbitramento encontram-se plasmados na f. 338. Vale salientar também que foram devidamente demonstrados nos autos a descrição dos fatos e a respectiva capitulação legal que fundamentou a exigência tributária.

5. Por fim, cumpre ressaltar que o lançamento 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 lançamento fiscal, no que rejeito a preliminar levantada pelo contribuinte.

DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS INCIDENTES SOBRE A CONTRATAÇÃO DE TRANSPORTADOR AUTÔNOMO

6. Conforme narrado no relatório fiscal, o auto de infração foi constituído com base na constatação de que a empresa “apresentou Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP, com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias (...) pois não foram declaradas em GFIP as remunerações pagas a transportadores rodoviários autônomos – contribuintes individuais” (f. 338)

7. Dessa forma, verifica-se que a controvérsia trazida à análise deste Conselho cinge-se à incidência de contribuições sociais sobre os pagamentos feitos pela empresa a transportadores rodoviários autônomos.

8. Os trabalhadores autônomos, como o caso dos transportadores, são incluídos na categoria dos contribuintes individuais. Vejamos a definição do termo adotado pelo Ministério da Previdência Social:

“Contribuinte individual:

Nesta categoria estão as pessoas que trabalham por conta própria (autônomos) e os trabalhadores que prestam serviços de natureza eventual a empresas, sem vínculo empregatício. São considerados contribuintes individuais, entre outros, os sacerdotes, os diretores que recebem remuneração decorrente de atividade em empresa urbana ou rural, os síndicos remunerados, os motoristas de táxi, os vendedores ambulantes, as diaristas, os pintores, os eletricitas, os associados de cooperativas de trabalho e outros.”

9. Sobre a questão, a legislação previdência determina que a empresa que contratar transportador autônomo, contribuinte individual do Regime Geral da Previdência Social (RGPS), deverá recolher:

- a) 20% (contribuição patronal) – calculado sobre a remuneração paga, devida ou creditada ao transportador autônomo; (artigo 22, III, Lei 8.212)
- b) 11% - descontada do transportador autônomo e calculada sobre o valor da remuneração a ele paga, devida ou creditada, observado o limite máximo do salário-de-contribuição; (artigo 4º, da Lei 10.666/2003 e artigo 33, §5º, da Lei 8.212/91)
- c) 1,5% e 1,0% (contribuições devidas ao Serviço Social do Transporte (SEST) e ao Serviço Nacional de Aprendizagem do Transporte (SENAT), respectivamente – descontadas ao transportados autônomo e calculadas sobre o valor do salário-de-contribuição destes. (art. 1º, I, ‘b’, II, ‘b’; art. 2º, II e §3º, ‘a’, art. 3º e §1º do Decreto 1.007/93 e art. 7º, II, §1º e 2º da Lei 8.706/93)

10. Assim, verificada a adequação entre a natureza do fato gerador e da correspondente contribuição lançada, todas demonstradas com clareza pelo agente fiscal em seu relatório, deve-se concluir que o lançamento tem fundamentos e que a contribuição é devida.

11. Dessa forma, mantenho o lançamento com relação às contribuições devidas e não recolhidas referentes ao pagamento feito a transportadores autônomos, em consonância com o Colegiado *a quo*.

DA APLICAÇÃO DA TAXA SELIC SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

12. A recorrente afirma que aplicação de juros não pode ser feita em conjunto com a multa de ofício, pois tal imposição contraria o ordenamento jurídico.

13. Ocorre que, no caso concreto, houve a aplicação de uma multa de ofício em decorrência do não recolhimento de contribuição previdenciária, assim, a multa de ofício constitui, ao lado do tributo propriamente devido, a obrigação tributária principal, conforme dispõe o artigo 113, do Código Tributário Nacional (CTN):

“Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.” (g.n.)

14. Dessa forma, verifica-se que a obrigação principal é formada tanto pelo tributo cobrado quanto pela penalidade pecuniária aplicada (multa). Portanto, o crédito tributário, o qual decorre da obrigação tributária, é composto pelo tributo a ser recolhido e pela correspondente multa de ofício, sendo que ambos estão sujeitos à incidência de juros de mora quando não pagos no vencimento estipulado pela lei, conforme assevera o art. 161, do CTN:

“Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.”

15. Além disso, o artigo 43 da Lei n.º 9.430/96 traz previsão expressa da incidência de juros sobre a multa, *in verbis*:

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

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

16. Além disso, o artigo 43 da Lei n.º 9.430/96 traz previsão expressa da incidência de juros sobre a multa, *in verbis*:

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

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir

do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento”.

17. E a legislação de regência, sobretudo a Lei nº 8.212/91, reza que as contribuições sociais arrecadadas e outras importâncias arrecadadas pelo INSS (como é o caso das multas) estão sujeitas à incidência da taxa referencial SELIC - Sistema Especial de Liquidação e de Custódia, nos termos do artigo 34, *verbis*:

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)

18. Nesse sentido, cito ementa de acórdão da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF:

JUROS DE MORA COM BASE NA TAXA SELIC SOBRE A MULTA DE OFÍCIO – APLICABILIDADE.

O art. 161 do Código Tributário Nacional – CTN autoriza a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício, isto porque a multa de ofício integra o ‘crédito’ a que se refere o caput do artigo.

É legítima a incidência de juros sobre a multa de ofício, sendo que tais juros devem ser calculados pela variação da SELIC.

Precedentes do Tribunal Regional Federal da 4ª Região.

Precedente da 2ª Turma da CSRF: Acórdão n.º 9202-01.806.

Recurso especial negado”

19. Assim, tenho como certo que a aplicação de juro sobre a multa de ofício não ofendem ao ordenamento jurídico pátrio e que sua imposição é devida.

DA APLICAÇÃO DO ARTIGO 32-A

20. Dos autos, verifica-se que no presente caso que o contribuinte foi autuado pelo descumprimento do artigo 32, inciso IV – apresentação de GFIPs com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias. E nesse ponto, entendo que o lançamento deve ser reformado.

21. Isso porque a Lei n.º 11.941, de 2009, alterou a Lei n.º 8.212/91 para abrandar os valores da multa aplicada:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

a) é regra aplicável a uma única espécie, dentre tantas outras existentes, de declaração: a Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP;

b) é possibilitado ao sujeito passivo entregar a declaração após o prazo legal, corrigi-la ou suprir omissões antes de algum procedimento de ofício que resultaria em autuação;

c) regras distintas para a aplicação da multa nos casos de falta de entrega/entrega após o prazo legal e nos casos de informações incorretas/omitidas; sendo no primeiro caso, limitada a vinte por cento da contribuição;

- d) desvinculação da obrigação de prestar declaração em relação ao recolhimento da contribuição previdenciária;
- e) reduções da multa considerando ter sido a correção da falta ou supressão da omissão antes ou após o prazo fixado em intimação; e
- f) fixação de valores mínimos de multa.

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

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

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

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

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

LEI Nº 9.430, DE 27 DE DEZEMBRO DE 1996.

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

...

Seção V

Normas sobre o Lançamento de Tributos e Contribuições

...

Multas de Lançamento de Ofício

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

*I- de setenta e cinco por cento, **nos casos de falta de pagamento ou recolhimento**, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, **sem o acréscimo de multa moratória, de falta de***

declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

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

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

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

“Auto de Infração sem Tributo

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

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

29. Resumindo, é possível concluir que para a aplicação de multas pelas infrações relacionadas à GFIP devem ser observadas as regras do artigo 32-A da Lei nº 8.212/1991 que regulam exaustivamente a matéria, sendo irrelevante a existência ou não pagamento/recolhimento e qual tenha sido a multa aplicada no documento de constituição do crédito relativo ao tributo devido.

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

31. Os dispositivos legais não são interpretados em fragmentos, mas dentro de um conjunto que lhe dê unidade e sentido. As disposições gerais nos artigos 44 e 61 são apenas partes do sistema de cobrança de tributos instaurado pela Lei nº 9.430/1996. Quando da falta de pagamento de tributos são cobradas, além do principal e juros moratórios, valores relativos às penalidades pecuniárias, que podem ser a **multa de mora**, quando embora a destempo tenha o sujeito passivo realizado o pagamento/recolhimento antes do procedimento

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

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

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

Seção IV

Acréscimos Moratórios Multas e Juros

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

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

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

32. Redação anterior do artigo 35:

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

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

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

b) quatorze por cento, no mês seguinte;

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

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

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

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

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

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

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

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

...

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

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

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

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

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

36. Razão pela qual entendo que deve ser aplicado ao cálculo da multa o artigo 32-A, caso seja mais benéfico ao contribuinte.

CONCLUSÃO

37. Dado o exposto, CONHEÇO do recurso voluntário para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL para determinar a redução da multa aplicada, conforme

Processo nº 10980.725707/2010-70
Acórdão n.º **2301-003.048**

S2-C3T1
Fl. 860

estabelece o artigo 32-A da Lei 8.212/91, nos termos da redação dada pela Lei 11.941/09, se mais benéfica ao contribuinte.

(assinado digitalmente)

Damião Cordeiro de Moraes - Relator