



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

Processo nº 11080.722753/2011-12
Recurso nº . Voluntário
Acórdão nº 2301-003.771 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de outubro de 2013
Matéria CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA
Recorrente PÓRTICO CLUBE DE SEGUROS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2009

CONCEITUAÇÃO DE INSTITUIÇÃO DE ASSISTÊNCIA SOCIAL E LEGISLAÇÃO REGENTE. ADIN 2028-5 - EFEITOS

Não tem competência o CARF para discutir constitucionalidade de lei, conforme deseja a Recorrente, em face da Súmula 02 do Colegiado.

Decisão liminar não faz coisa julgada e tão pouco tem efeito 'erga omnes'.

A Adin 2028 tem decisão liminar que não faz coisa julgada e tão pouco tem efeito 'erga omnes', como quer a Recorrente.

A decisão na Adin 2028-5 não é definitiva, pois carece de apreciação final do Pretório Excelsior.

IMPRECISÃO E VÍCIO DE FORMA NA INDICAÇÃO LEGAL ACERCA DA MULTA APLICADA: CERCEAMENTO DE DEFESA

A multa aplicada deve observar o que dispõe o artigo 106, II, C do CTN, quanto à retroatividade benigna.

A não observância da retroatividade benigna não implica em cerceamento de defesa e tão pouco causa nulidade. Mas, há de ser aplicada.

ERRO NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO: INCLUSÃO DE PARCELAS INDEVIDAS NO LANÇAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

A possível existência de excesso de cobrança por adoção de critério de constituição do crédito tributário errado, não gera nulidade.

De fato os valores pagos pelo empregador ao empregado a título de verbas indenizatórias não compõem a base de cálculo da contribuição previdenciária, como ocorreu no caso em tela.

O artigo 86 da IN 971 da RFB, reza que o salário maternidade pago pela empresa, poderá ser deduzido quando do pagamento das contribuições sociais previdenciárias devidas, exceto das contribuições destinadas a outras entidades ou fundos, como ocorreu no caso em tela.

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 Redator. 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) Redator(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 Damião Cordeiro de Moraes, Wilson Antonio de Souza Correa e Adriano Gonzáles Silvério, 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. Redator: Mauro José Silva.

(assinado digitalmente)

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

Autenticado digitalmente em 12/02/2014 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 02/07/2014 por

MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 12/02/2014 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente e

m 19/03/2014 por WILSON ANTONIO DE SOUZA CORREA

Impresso em 03/07/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Marcelo Oliveira - Presidente

(assinado digitalmente)

Wilson Antonio de Souza Corrêa – Relator

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva – Redator Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Marcelo Oliveira, Bernadete de Oliveira Barros, Adriano Gonzáles Silvério, Mauro José Silva, Damião Cordeiro de Moraes e Wilson Antonio de Souza Corrêa.

Relatório

Contra a Recorrente foram lavrados os seguintes AI's:

AI DEBCAD nº 37.299.4482, referente a contribuições previdenciárias patronais incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados, incluídas as Gratificações Natalinas (13º salário);

AI nº DEBCAD 37.236.2737, referente a contribuições para outras entidades e fundos (terceiros), no caso Fundo Nacional do Desenvolvimento da Educação FNDE (Salário-Educação) e Instituto Nacional da Colonização e Reforma Agrária – INCRA, incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados, incluídas as Gratificações Natalinas (13º salário).

O Relatório Fiscal informa que “O fato gerador da obrigação previdenciária originou-se na utilização, pelo sujeito passivo, do código FPAS 639, destinado a empresas filantrópicas com isenção da quota patronal. Intimado para apresentar os requisitos legais elencados no Art. 55 da Lei 8212/91 Certificado de Entidades de Fins Filantrópicos, Registro no CNAS e Título de Utilidade Pública, os quais regulam a concessão da isenção das contribuições previdenciárias, a empresa informou **não possuí-los.**” (GN)

Assim, tendo utilizado, em suas Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia de Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP, o código FPAS 639, gerou a redução de valor nas contribuições previdenciárias devidas, que foram lançadas nos Autos de Infração em análise.

Foi intimada dos AI's e tempestivamente apresentou impugnação com suas razões, cujas quais não foram suficientes para modificarem a decisão de piso.

Em 11.SET.2012 recebeu o Acórdão de Impugnação e no dia 11.OUT.2012 aviou o presente remédio recursivo, com as seguintes argumentações: i) conceituação de instituição de assistência social e legislação regente; ii) efeitos e análise sobre a decisão do STF na Adin 2028-5; iii) imprecisão e vício de forma na indicação legal acerca da multa aplicada: cerceamento de defesa; iv) erro na determinação da base de cálculo: inclusão de parcelas indevidas no lançamento do crédito tributário; v) exclusão na base de incidência da contribuição previdenciária de rubricas que não fazem parte do salário de contribuição; vi) não dedução de verbas nos termos do artigo 86 da Instrução Normativa RFB 971/2009; vii) cálculos acerca dos erros de lançamento.

É a síntese do necessário.

Voto Vencido

Conselheiro Wilson Antonio de Souza Corrêa - Relator

O presente Recurso Voluntário é tempestivo e acode os pressupostos de admissibilidade, razão pela qual, desde já, deles conheço, passando à análise requerida, com a final decisão.

i) CONCEITUAÇÃO DE INSTITUIÇÃO DE ASSISTÊNCIA SOCIAL E LEGISLAÇÃO REGENTE. ADIN 2028-5 - EFEITOS

A Recorrente em perfulgente raciocínio discorre sobre a conceituação básica do que implica a existência de instituição de assistência social e seus efeitos frente à legislação, mormente a Carta Maior.

Diz que a decisão de piso esbarrou no entendimento da aplicação correta da legislação, já que os requisitos legais da Constituição são imperiosos e estenderiam seus efeitos ao Código Tributário Nacional.

Alega não desconhecer a existência do artigo 55 da Lei 8.212/91, mas esclarece que na ordem estrutural normativa do sistema jurídico tributário, cabe e deve ser analisada a condição primeira ao direito do gozo de imunidade em confronto com as normas eficazes, cujo efeito não deve violar a Carta Magna.

Apresenta Jurisprudência, cuja qual delas destacarei o RMS 22192 de relatoria do Ministro Celso de Melo do STF, onde relata ele: "...A cláusula inscrita no artigo 195 § 7º, da Carta Política – não obstante referir-se impropriamente à isenção de contribuição para a seguridade social -, contemplou as entidades beneficentes de assistência social, com o favor constitucional da imunidade tributária, **desde que por elas preenchidas os requisitos fixados em lei...**" (GN).

E é isto, a Recorrente não acode aos requisitos fixados em lei, razão de ter sido autuada.

Quanto a Adin 2028-5, trata-se de uma decisão liminar, onde não faz coisa julgada e tão pouco tem efeito 'erga omnes'. E, portanto, como não há nada definido ela não produz efeito no Ordenamento Jurídico.

Evidente que o acima pronunciado é tão somente por amor à dialética Jurídica, uma vez que esta corte não trata de constitucionalidade e ou legalidade de lei, face ao disposto na Súmula 02, 'in verbis':

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Portanto, sem razão a Recorrente.

iii) IMPRECISÃO E VÍCIO DE FORMA NA INDICAÇÃO LEGAL
ACERCA DA MULTA APLICADA: CERCEAMENTO DE DEFESA

Com relação à multa aplicada insurge-se a Recorrente, alegando que não foi observada a melhor forma da lei, mormente porque não observou a retroatividade da lei, quando mais benéfica ao contribuinte, segundo inteligência do artigo 106, C, I do CTN, causando desta forma um cerceamento de defesa.

Quanto ao cerceamento de defesa, não vejo na mesma ótica da Recorrente, eis que o cerceamento de defesa se dá quando ocorre uma limitação na produção de provas de uma das partes no processo, que acaba por prejudicar a parte em relação ao seu objetivo processual. É em verdade qualquer obstáculo que venha impedir um dos litigantes em defender-se da forma legalmente permitida. Isto sim é cerceamento da defesa.

Por óbvio que em havendo cerceamento de defesa há nulidade do ato cerceador, que pode atingir inclusive, não só o ato, mas todo o processo, conforme o caso, pois pode violar o princípio constitucional do Devido Processo Legal.

Mas, no caso em testilha não houve este procedimento, até porque poderia se opor a aplicação da multa, conforme se opôs no presente recurso.

Portanto, não houve cerceamento de defesa e tão pouco causou alguma nulidade.

Todavia, quanto a multa aplicada, tem razão a Recorrente quando reclama a não aplicação por parte da Fiscalização e da decisão de piso, com relação a retroatividade benigna, conforme determina o Artigo 106, II, C do CTN.

Há de se reconhecer o direito do contribuinte à redução da multa incidente pelo não recolhimento da contribuição previdenciária para 20%, sendo a mesma aplicável a todos os períodos, uma vez que as multas aplicadas por infrações administrativas tributárias devem seguir o princípio da retroatividade da lei mais benéfica ao contribuinte, com previsão legal no artigo 106, inciso II, "c" do CTN, reduzindo-se o valor da multa aplicada para o percentual de 20%, por aplicação retroativa da Lei nº 9.430/96.

O art. 106, II, "c", do Código Tributário Nacional prevê expressamente que a lei nova possa reger fatos geradores pretéritos, desde que se trate de ato não definitivamente julgado, por aplicação do princípio da retroatividade benéfica.

Sendo assim, mister que tenhamos em mente que enquanto não preclusa a oportunidade para a oposição algum remédio processual e ou se estes não tiverem transitado em julgado, possível será a aplicação do dispositivo supramencionado, uma vez que não há nada definido juridicamente, ou seja, não há trânsito em julgado.

De mais a mais, na lei não há distinção da multa moratória e a punitiva, e por isto mesmo o contribuinte faz jus à incidência da multa moratória mais benéfica, sendo cabível a aplicação retroativa do art. 61, da Lei nº 9.430/96, desde que, como alhures dito, o ato não se encontre definitivamente julgado, como é o caso em tela.

Este pensar, da mesma forma vêm se posicionando nossos Tribunais, *‘in verbis’*:

**"PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. COFINS. DCTF.
DÉBITO DECLARADO E NÃO PAGO. CERCEAMENTO DE
DEFESA. INTIMAÇÃO DA JUNTADA DO PROCESSO**

Documento assinado digitalmente por MARCELO OLIVEIRA em 02/07/2014 às 12:00:00 de 25/08/2014.

Autenticado digitalmente em 12/02/2014 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 02/07/2014 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 12/02/2014 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 19/03/2014 por WILSON ANTONIO DE SOUZA CORREA

Impresso em 03/07/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

ADMINISTRATIVO E PROVA PERICIAL INDEFERIDA. MULTA MORATÓRIA. REDUÇÃO. APLICAÇÃO DO ART. 61, DA LEI Nº 9.430/96 A FATOS GERADORES ANTERIORES A 1997. POSSIBILIDADE. RETROATIVIDADE DA LEGISLAÇÃO MAIS BENÉFICA. ART. 106, DO CTN. TAXA SELIC. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. DECRETO-LEI Nº 1.025/69.

....

O Código Tributário Nacional, por ter natureza de lei complementar, prevalece sobre lei ordinária, facultando ao contribuinte, com base no art. 106, do referido diploma, a incidência da multa moratória mais benéfica, com a aplicação retroativa do art. 61, da Lei nº 9.430/96 a fatos anteriores a 1997.

...

(STJ, REsp 653645/SC, 2ª T., Rel. Min. Eliana Calmon, DJ 21/11/2005)"

"EXECUÇÃO FISCAL. REDUÇÃO DE MULTA EM FACE DO DEL 2.471/1988. ART. 106, II, "c", CTN. RETROATIVIDADE DA LEI MAIS BENIGNA AO CONTRIBUINTE. POSSIBILIDADE.

1. O ART. 106, do CTN admite a retroatividade, em favor do contribuinte da lei mais benigna, nos casos não definitivamente julgados. Sobrevindo, no curso da execução fiscal, o DL 2.471/1988, que reduziu a multa moratória de 100% para 20% e, sendo possível a reestruturação do cálculo de liquidação, é possível a aplicação da lei mais benigna, sem ofensa aos princípios gerais do direito tributário. Na execução fiscal, as decisões finais correspondem às fases de arrematação, da adjudicação ou remição, ainda não oportunizados, ou, de outra feita, com a extinção do processo, nos termos do art. 794, do CPC. (STJ, REsp 94511/PR, 1ª T., Rel. Min. Demócrito Reinaldo, DJ: 25/11/1996)"

Assim, para valer a regra da retroatividade benéfica da lei, estampada no artigo 106, II, C do Código Tributário Nacional, no caso em tela a multa a ser aplicada é aquela que se encontra no artigo 61 da Lei 9.430/1996.

Portanto, neste quesito, há parcial razão à Recorrente, eis que não foi aplicada a retroatividade benigna à ela, mas isto não é assaz para configurar cerceamento de defesa e tão pouco nulidade do ato.

iv) ERRO NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO: INCLUSÃO DE PARCELAS INDEVIDAS NO LANÇAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Reclama a Recorrente que ao analisar o lançamento autuante observou a existência de excesso de cobrança por adoção de critério de constituição do crédito tributário errado, dizendo ser dois os pontos, sendo o primeiro a exclusão na base de incidência da contribuição previdenciária de rubricas que não fazem parte do salário-de-contribuição, por

possuem natureza indenizatória e o segundo é a não dedução de verbas nos termos do artigo 86 da IN 971 da RFB.

Diz que os valores pagos pelo empregador ao empregado a título de verbas indenizatórias não compõem a base de cálculo da contribuição previdenciária, o que lhe assiste razão, em parte, porque não foi realizada na autuação em destaque qualquer lançamento neste sentido, o que torna dispensável a alegação posta.

Referente ao artigo 86 da IN 971 da RFB, reza ela o salário maternidade pago pela empresa, poderá ser deduzido quando do pagamento das contribuições sociais previdenciárias devidas, exceto das contribuições destinadas a outras entidades ou fundos.

Com bem mencionado pela IN, PODERÁ, EXCETO das contribuições destinadas a outras entidades ou fundos.

E foi exatamente o que ocorreu, onde não há acerto a ser realizado.

Sem razão a Recorrente.

v) CÁLCULOS

Apressase em demonstrar matematicamente a sua visão quanto as alegações acima que danificaram o lançamento.

Todavia, sem razão.

A uma que não houve erros no lançamento, conforme as razões e fundamentações antes expostas, e, a duas que não se presta a presente fase a discutir questões a serem levantadas na fase executória, eis que o processo ainda é de cognição.

Sem razão a Recorrente.

CONCLUSÃO

Diante do acima exposto, como o presente recurso voluntário atende os pressupostos de admissibilidade, dele conheço, para no mérito DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, eis que a multa a ser aplicada, face à retroatividade benigna estampada no artigo 106, II, C do CTN deve ser a do artigo 61 da Lei nº 9.430/1996.

É o voto.

(assinado digitalmente)

WILSON ANTONIO DE SOUZA CORRÊA - 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

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:

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

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

Processo nº 11080.722753/2011-12
Acórdão nº **2301-003.771**

S2-C3T1
Fl. 9

CÓPIA