



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

Processo n° 13770.001022/2007-01
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2301-003.220 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de novembro de 2012
Matéria Contribuições Sociais Previdenciárias
Recorrente BARTER COMERCIO INTERNACIONAL SA E OUTROS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/10/2006

GRUPO ECONÔMICO. CARACTERIZAÇÃO.

Sempre que uma ou mais empresas, tendo embora, cada uma delas, personalidade jurídica, própria estiverem sob a direção, controle ou administração de outra haverá a constituição de um grupo econômico.

A documentação examinada pelo fisco, tais como a contabilidade, contratos, estatutos e atas de assembleias, também está no sentido de corroborar a argumentação do auditor fiscal e contraria frontalmente a argumentação trazida pela empresa.

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, 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), Wilson Antonio De Souza Correa, Bernadete de Oliveira Barros, Damião Cordeiro de Moraes, Mauro Jose Silva, Adriano Gonzáles Silvério.

Relatório

1. Tratam-se de recursos voluntários interpostos pelas empresas FLEXPAR INVESTIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA; INNPART INVESTIMENTOS NACIONAIS E PARTICIPAÇÕES LTDA; NEW PARTICIPAÇÕES LTDA; FRH FORNECEDORA DE RECURSOS HUMANOS LTDA (EM LIQUIDAÇÃO); BETRA TRADING S.A.; BASE LOGÍSTICA E TRANSPORTES LTDA; AGROPECUÁRIA MODELO LTDA; e NOVA IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA (EM LIQUIDAÇÃO); que foram citadas como parte de grupo econômico, em face da decisão que não conhece da impugnação apresentada pela empresa BARTER COMÉRCIO INTERNACIONAL S/A, porém retirou do lançamento as competências abrangidas pela decadência.

2. Segundo narra o relatório fiscal a empresa “deixou de incluir nas Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP’s, valores pagos a segurados pela prestação de serviços de cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho e valores pagos aos trabalhadores avulsos que prestaram serviços intermediados pelo SINDTRAGES nas competências 04,05,06, 07, 09/02 e 05/05.” (f. 6)

3. Ainda em consonância com a peça introdutória “a falta de informação em GFIP de todos os fatos geradores da contribuição previdenciária constitui infração ao art. 32, inciso IV, parágrafo 5º da Lei 8.212/91, com redação dada pela Lei 9.528/97”. (f. 6)

4. Após a apresentação das impugnações por partes da empresa fiscalizada e das empresas apontadas como solidárias, o processo foi baixado em diligência para que fossem tomadas as seguintes providências:

“(…)

Desta forma, entendendo pertinente que o Sr. Delegado da Receita Federal do Brasil DRF da circunscrição da impugnante, por meio de despacho decisório (art. 243, I do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil), verifique a possibilidade de revisão de ofício do presente lançamento, assim que sejam publicados os atos normativos infralegais que implementem de forma clara o cálculo da multa previsto no art. 32-A da lei 8.212/91, caso a nova penalidade seja mais benéfica à impugnante.

Outrossim, face à diligência solicitada por esta DRJ-OI relativamente ao processo 13770.001032/2007-38 (debcad 37.020.187-6), a seguir disposta, necessário se faz que a auditora autuante manifeste-se também sobre os possíveis reflexos do resultado daquela diligência sobre este auto de infração.

(...)

Cientifique-se os interessados, constantes do Relatório REPLEG e conforme abaixo discriminado, do inteiro teor das provas ou fatos que em decorrência da diligência ora determinada venham a ser trazidos aos autos, concedendo-lhe, expressamente, conforme dispõe art. 3º do Decreto 70.235 de 06/03/1972, o prazo de 30 (trinta) dias para, querendo, aditar razões de defesa, apresentar nova impugnação ou prova, relativamente ao objeto desta resolução, sob pena de preclusão.” (ff. 1799 a 1802)

5. Em atenção à diligência determinada, a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Vitória – ES apresentou a seguinte resposta:

“1 – Atendendo ao despacho às folhas 1.390 no que concerne ao processo 13770.001032/2007-38 DEBCAD 37.020.187-6, quanto aos possíveis reflexos, a Auditora procedeu a análise de cada NFLD e concluiu pela manutenção dos créditos à época lançados, devendo ser retirado das mesmas apenas competências abrangidas pela decadência conforme o que prevê a Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, de 12/06/08 que decretou a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei 8.212 de 24/07/91, que estabeleciam o prazo decadencial de 10 (dez) anos para apuração e a constituição do crédito relativo às contribuições destinadas à Seguridade Social e o prazo prescricional de 10 (dez) anos para a sua cobrança.

(...)

Considerando o advento da Súmula Vinculante nº 08 e o Parecer da PGFN 1617, acima mencionados, foram analisadas e esclarecidas as alegações da impugnante apenas a partir da competência Janeiro/2002.

2 – Quanto à modificação na forma de calcular a multa do Auto de Infração introduzida pela Medida Provisória 449 no artigo 32-A da Lei 8.212/91, não cabe nesse momento proceder ao recálculo, haja vista que ainda não foi regulamentado por meio de decreto presidencial, não havendo qualquer ato normativo interno na Receita Federal do Brasil acerca do procedimento correto para o cálculo da multa, uma vez que o Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo decreto 3.048/99 e a Instrução Normativa RFB 03/2005 ainda não foram alterados, e por isso, ainda disciplinam o cálculo da multa da forma com procedido no lançamento.

Entretanto, as competências até 12/01 abrangida pelo instituto da decadência deverão ser excluídas do presente Auto de Infração.

3 – Esclarecemos que essa Auditora procedeu a inclusão dos sócios quando limitada e acionistas quando sociedade anônima que não faziam parte da administração da empresa, com o objetivo de evidenciar que os mesmos eram comuns ao quadro societário das outras empresas que formam o grupo econômico.

(...)

De acordo com as alterações contratuais constantes do processo e as apresentadas na diligência, foram procedidas as atualizações cadastrais com a devida

qualificação dos responsáveis legais e período de atuação a partir da competência janeiro/2002, uma vez que até a competência dezembro/2001 já está decadente.

(...)

Ao retificarmos o Relatório de Representantes Legais – REPLEG quanto à qualificação dos sócios, automaticamente o Relatório de Vínculos foi alterado.” (ff. 1811 e 1812)

6. O acórdão de primeira instância restou ementado nos termos que transcrevo abaixo:

“CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. PARCELAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. CONFISSÃO IRRETRATÁVEL DE DÍVIDA. RENÚNCIA AO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO.

O pedido de parcelamento constitui confissão irretratável de dívida e configura a concordância do sujeito passivo com o crédito tributário exigido, implicando na renúncia ao contencioso administrativo.

Impugnação não conhecida.

Crédito Tributário Mantido” (f. 2125)

7. Conforme “Requerimento de Desistência ou Impugnação de Recurso Administrativo” de f. 2140, a empresa BARTER pediu a desistência parcial (pois não renunciou ao período abrangido pela decadência) da impugnação e do recurso, para efeito do que dispõe a Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009 (parcelamento de dívida), e declarou que renuncia a quaisquer alegações de direito sobre as quais se fundamentam a referida impugnação e recurso.

8. Em sede recursal, foram apresentados oito recursos voluntários, um de cada empresa considerada como componente do grupo econômico, nos quais todas alegaram a inexistência de grupo econômico e a inaplicabilidade da responsabilidade solidária, bem como:

a) FLEXPART INVESTIMENTO E PARTICIPAÇÕES LTDA: aduz que é acionista majoritária da Barter;

b) INNPART INVESTIMENTOS NACIONAIS E PARTICIPAÇÕES LTDA: no período compreendido entre 28/02/2001 a 23/03/2004 foi controladora da Barter;

c) NEW PARTICIPAÇÕES LTDA: não possui relação com a Barter, sendo que a simples identidade de alguns sócios ou acionistas ou a relação de parentesco existente entre eles não é prova da existência de grupo econômico;

d) FRH FORNECEDORA DE RECURSOS HUMANOS LTDA (EM LIQUIDAÇÃO): não possui relação com a Barter;

e) BETRA TRADING S.A.: no período compreendido entre 28/02/2001 a 23/03/2004 teve uma controladora comum (INNPART) com a Barter;

f) BASE LOGÍSTICA E TRANSPORTES LTDA: não forma com a empresa Barter um grupo econômico de qualquer espécie;

g) AGROPECUÁRIA MODELO LTDA: no período compreendido entre 22/05/2003 a 23/03/2004 teve cum controladora comum (INNPARG) com a Barter;

h) NOVA IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA (EM LIQUIDAÇÃO): no período compreendido entre 21/02/2001 a 17/10/2003 teve uma controladora comum (INNPARG) com a Barter.

9. Sem contrarrazões, os autos foram encaminhados a este Conselho para julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Damião Cordeiro de Moraes

DA ADMISSIBILIDADE

1. Conforme narrado no relatório fiscal, foi constatado pela fiscalização que a empresa BARTER COMÉRCIO INTERNACIONAL S/A constitui, em conjunto com mais oito empresas, grupo econômico, razão pela qual as empresas BETRA TRADING S/A; FLEXPARG INVESTIMENTO E PARTICIPAÇÕES LTDA; INNPARG INVESTIMENTOS NACIONAIS E PARTICIPAÇÕES LTDA; NEW PARTICIPAÇÕES LTDA; BASE TRANSPORTES E LOCAÇÕES LTDA; NOVA IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA; AGROPECUÁRIA MODELO LTDA e FRH – FORNECEDORA DE RECURSOS HUMANOS LTDA foram citadas pelo fisco como responsáveis solidárias pelas contribuições devidas, conforme ofícios nº 147 a 155 de ff. 225 a 233.

2. Ocorre que, conforme documento de f. 2.140, a empresa BARTER apresentou “Requerimento de Desistência” no qual pediu “para efeito do que dispõe a Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, a desistência **parcial** da impugnação ou do recurso interposto constante do processo administrativo nº 13770.000981/2007-09” e declarou “que renuncia a quaisquer alegações de direito sobre as quais se fundamentam a referida impugnação ou recurso”, pois incluiu o débito no parcelamento especial de que trata a referida lei. Importante ressaltar que o pedido de desistência foi parcial tendo em vista que a empresa não desistiu do período considerado como decadente pela própria fiscalização.

3. Dessa forma, para a empresa BARTER, que solicitou o parcelamento do débito, deve ser aplicado o que dispõe o artigo 13, da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 6, de 22 de julho de 2009, o qual dispõe:

“Art. 13. Para aproveitar as condições de que trata esta Portaria, em relação aos débitos que se encontram com exigibilidade suspensa, o sujeito passivo deverá desistir, expressamente e de forma irrevogável, da impugnação ou do recurso administrativos ou da ação judicial proposta e, cumulativamente, renunciar a quaisquer alegações de direito sobre as quais se fundam os processos administrativos e as ações judiciais, até 30 (trinta) dias

após o prazo final previsto para efetuar o pagamento à vista ou opção pelos parcelamentos de débitos de que trata esta Portaria.”

4. Contudo, tenho como certo que para as demais empresas, caracterizadas como responsáveis solidárias pelo auditor fiscal, persiste o interesse processual no que se refere unicamente à discussão da caracterização de grupo econômico, uma vez que, caso não seja paga a dívida parcelada pela empresa principal, as outras poderão ser chamadas a responsabilizarem-se pelo débito. Além disso, não consta nos autos prova de que as demais empresas tenham desistido do processo, ao contrário, vieram em sede recursal questionando a imposição de responsabilidade tributária, pelo fisco.

5. Cumpre ainda ressaltar que todas elas foram chamadas ao processo pela própria fiscalização, que enviou cópia da autuação fiscal e da decisão de primeira instância para que todas elas tivessem ciência e tomassem as providências que entendessem necessárias.

6. Pelo exposto, conheço dos recursos voluntários, uma vez que atendem aos pressupostos de admissibilidade.

DA CARACTERIZAÇÃO DO GRUPO ECONÔMICO PELO FISCO

7. Em decorrência da caracterização de formação de grupo econômico pela empresa BARTER com outras empresas, em sede recursal foram apresentados oito recursos voluntários tendo como alegação principal a inexistência de grupo econômico e a inaplicabilidade da responsabilidade solidária.

8. Sobre a matéria ora em debate, cumpre ressaltar que a legislação que traz o melhor conceito de grupo econômico é a trabalhista. Conforme se encontra disposto no artigo 2º, parágrafo 2º, da Consolidação das Leis Trabalhistas – CLT, grupo econômico é o composto de duas ou mais empresas, que estejam sob direção única, onde uma, a principal, controla as demais, *verbis*:

“Art.2º. Considera-se empregador a empresa, individual ou coletiva, que, assumindo os riscos da atividade econômica, admite, assalaria e dirige a prestação pessoal de serviço.

§ 2. Sempre que uma ou mais empresas, tendo embora, cada uma delas, personalidade jurídica própria estiverem sob a direção, controle ou administração de outra constituindo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica, serão, para os efeitos da relação de emprego, solidariamente responsáveis a empresa principal e cada uma das subordinadas.”

9. Assim, verifica-se que para que haja a caracterização de um grupo econômico torna-se necessária a presença de dois requisitos: a) uma ou mais empresas com personalidade jurídica própria; b) exercício da atividade econômica sob direção, controle ou administração única.

10. A Legislação Previdenciária assevera que “as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes desta Lei” (art. 30, inciso IX, da Lei 8.212/91).

11. Seguindo essa linha de raciocínio, torna-se importante ressaltar os fatos que levaram o fisco à conclusão de que as empresas constituíam, efetivamente, um grupo econômico: *“Na Auditoria fiscal desenvolvida na BARTER constatamos que a mesma faz parte de um conjunto de empresas juridicamente independentes, tendo cada uma personalidade jurídica própria.*

Tais empresas possuem o mesmo objeto social, outras dentro do mesmo seguimento econômico e outras exercem atividades que se completam; às vezes são prestadoras de serviço uma das outras em atividades de apoio, tudo no sentido de tornar o grupo mais rentável, com o barateamento e com a otimização dos procedimentos”.

12. No que se refere à responsabilização do contribuinte pelo débito, entendo que deve ser observado o que dispõe o artigo 124, do CTN, no sentido de que são solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

13. A documentação examinada pelo fisco, tais como a contabilidade, contratos, estatutos e atas de assembleias, também está no sentido de corroborar a argumentação do auditor e contraria frontalmente a argumentação trazida pela empresa:

“Examinando os contratos, estatutos e atas de assembleias das diversas empresas integrantes do grupo, verificamos co-responsáveis (Sócios) nas Ltdas e (Diretores) nas Sociedades Anônimas comuns além da nítida relação de parentesco entre eles.

Algumas empresas exercem suas atividades dentro das instalações de BARTER, não tendo as mesmas seus estabelecimento e endereço próprio.

A contabilidade das empresas componentes do grupo é feita no mesmo local onde é realizada a contabilidade da BARTER, em suas dependências, pelo mesmo Contador, que assina como responsável pela escrituração contábil de todas elas.

A ocorrência do termo de Distrato do Contrato de Prestação de Serviços, cópia anexa, entre a BETRA TRADING S/A e a BARTER, funcionando nas mesmas dependências, além do termo de Transferência, cópia anexa, em que se dá a transferência de segurados empregados das empresas do mesmo grupo sem a correspondente rescisão do contrato de trabalho assumindo dessa forma, a BARTER total responsabilidade pela continuidade do contrato celebrado entre as partes. Essa situação evidencia a caracterização do grupo econômico conforme observa-se no item 3 do citado Termo de Transferência, onde as empresas admitem integrar o mesmo grupo econômico.

Diante dos fatos acima mencionados, concluímos que essa situação configura-se de feito, pela formação de grupo econômico por excelência.

Consoante a melhor doutrina, a personalidade jurídica é o substrato da autonomia dos sujeitos plúrimos que constituem grupo empresário, podendo-se dizer que a autonomia é uma das facetas do grupo econômico, o que, antes de descaracterizá-lo, constitui-se em nota marcante de sua definição.

Quanto à exigência de controle pelo acionista majoritário, tal entendimento encontra-se superado pela doutrina e jurisprudência. Admite-se, hoje, a existência de grupo econômico independente do controle de fiscalização pela chamada empresa líder. Evoluiu-se de uma interpretação meramente literal do artigo 2º, §2º, da CLT, para o reconhecimento do grupo econômico, ainda que não haja subordinação a uma empresa controladora principal. É o denominado ‘grupo composto por coordenação’ em que as empresas atuam horizontalmente, no mesmo plano, participando todas do mesmo empreendimento.

No Direito do Trabalho impõe-se, com maior razão, uma interpretação mais elástica da configuração do grupo econômico devendo-se atentar para a

finalidade de tutela ao empregado perseguido pela norma consolidada (artigo 2º, §2º da CLT).

O polo passivo da presente notificação é integrado pelo devedor, diretor indicado no cabeçalho, 'BARTER COMÉRCIO INTERNACIONAL S/A' e pelos devedores solidários que compõem o grupo econômico." (f. 80 a 81)

14. Do exposto, verifica-se que houve corretamente a caracterização da existência de grupo econômico pelas empresas apontadas pela auditoria fiscal.

DA MULTA APLICADA

15. E no que se refere à multa aplicada pelo descumprimento da obrigação acessória – apresentação de GFIPs com omissão de contribuições – entendo que o lançamento deve ser reformado.

16. 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.”

17. 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.

18. 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”.

19. 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.*

20. 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.

21. 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.

22. 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.

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

24. 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.

25. Quanto à cobrança de multa nesses 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.

26. 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.

18. 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) cinquenta 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;”*

27. 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.”*

28 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.

29. 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.

Processo nº 13770.001022/2007-01
Acórdão n.º 2301-003.220

S2-C3T1
Fl. 2.466

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.

30. Razão pela qual entendo que os valores impostos pelo fisco devem ser retificados, conforme o novo regramento do citado artigo 32-A, eis que mais benéfico para o contribuinte.

CONCLUSÃO

31. Dado o exposto, CONHEÇO dos recursos voluntários, para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL reduzindo a multa aplicada conforme determina o artigo 32-A, da Lei n.º 8.212/91, nos termos da redação dada pela Lei 11.941/09.

(assinado digitalmente)

Damião Cordeiro de Moraes - Relator