



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

Processo nº 13896.002777/2010-01
Recurso nº 999.999 Voluntário
Acórdão nº 2301-003.298 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de fevereiro de 2013
Matéria CONT. PREV - PLR - FPxGFIP - DISSÍDIO - AUXÍLIO ALIMENTAÇÃO - VALE TRANSPORTE
Recorrente GP SOLUTION SERVIÇOS DE TELEMARKETING LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. EXISTÊNCIA.

A alegação genérica de descumprimento de legislação não permite ao contribuinte a compreensão das infrações que lhes são imputadas e provoca o cerceamento de defesa a exigir a nulidade dessa parte do lançamento.

OPÇÃO PELO SIMPLES. NECESSIDADE DE CUMPRIMENTO DE FORMALIDADES.

A opção pelo SIMPLES deve ser feita formalmente pela empresa que cumprir os requisitos legais, não sendo suficiente a realização de pagamentos com base em tal sistemática sem que tenha havido a opção formal.

MAJORAÇÃO DA MULTA POR DESATENDIMENTO DE INTIMAÇÃO. APLICAÇÃO A FATOS GERADORES ANTERIORES A MP 449. POSSIBILIDADE SOMENTE SE FOR MAIS BENÉFICA AO CONTRIBUINTE.

A majoração da multa de ofício prevista no §2º do art. 44 da Lei 9.430/96 só é aplicável no lançamento das contribuições previdenciárias para fatos geradores anteriores a 12/2008 se esta penalidade revelar-se mais benéfica ao contribuinte em demonstrativo presente nos autos. Sem a caracterização de benefício ao contribuinte, a multa não pode retroagir.

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.

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%.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, I) Por maioria de votos: a) em anular o lançamento por vício material, nas rubricas PR, PR1, DD, DD1, VT, VT1, RF e RF1, nos termos do voto do Relator. Vencida a Conselheira Bernadete de Oliveira Barros, que votou em negar provimento ao recurso; b) em conhecer da questão sobre a multa mais benéfica, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Wilson Antonio de Souza Correa, que votaram em não conhecer da questão; c) em dar provimento parcial ao recurso, para retificar a multa, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira, que votaram em manter a multa aplicada; d) em dar provimento parcial ao recurso para, até 11/2008, nas competências que a fiscalização aplicou a penalidade de 75% (setenta e cinco por cento), prevista no art. 44, da Lei 9.430/96, por concluir se tratar da multa mais benéfica quando comparada aplicação conjunta da multa de mora e da multa por infrações relacionadas à GFIP - deve ser mantida a penalidade equivalente à soma de: *) multa de mora limitada a 20%; e *) multa mais benéfica quando comparada a multa do art. 32 com a multa do art. 32-A da Lei 8.212/91, nos termos do voto do Redator. Vencidos os Conselheiros Leonardo Henrique Pires Lopes e Wilson Antonio de Souza Correa, 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; II) Por unanimidade de votos: a) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para, nas competências que a fiscalização aplicou somente a penalidade prevista na redação, vigente até 11/2008, do Art. 35 da Lei 8.212/1999, esta deve ser mantida, mas limitada ao determinado no Art. 61, da Lei nº 9.430/1996, se mais benéfica à Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a); b) em negar provimento ao recurso, nas demais alegações da recorrente, nos termos do voto do Relator; c) Por unanimidade de votos: a) em retirar o agravamento da multa, nos termos do voto do Relator.

(assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira - Presidente.

Processo nº 13896.002777/2010-01
Acórdão n.º **2301-003.298**

S2-C3T1
Fl. 44

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva - Relator.

Participaram do presente julgamento a Conselheira Bernadete de Oliveira Barros, bem como os Conselheiros Leonardo Henrique Pires Lopes, Wilson Antonio de Souza Correa, Mauro José Silva e Marcelo Oliveira.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contra decisão de primeira instância que julgou improcedente a impugnação apresentada pela(o) interessada(o).

O processo teve início com o Auto de Infração (AI) nº 37.311.864-3, lavrado em 22/11/2010, que constituiu crédito tributário relativo a contribuições previdenciárias, parte do empregado, incidentes sobre remunerações pagas aos empregados e contribuintes individuais constantes das folhas de pagamentos e nas informações prestadas nas Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações Previdência Social (GFIP), no período de 01/2006 a 12/2006, tendo resultado na constituição do crédito tributário de R\$ 39.744,28, fls. 01.

No Relatório Fiscal ficou consignado:

“4.5. No exame dos resumos das Folhas de Pagamentos apresentados pela empresa constatamos valores de remunerações pagas a título de Participação nos Resultados, Vale Transporte, Vale Refeição e Diferença de Dissídio, pagas em desacordo com a legislação. Considerando que, embora intimada, a empresa não prestou os esclarecimentos sobre os pagamentos das verbas constantes nas citadas rubricas e não apresentou os valores devidos individualizados por segurado, foi aplicada a alíquota de 8% (oito por cento) nos termos da Lei 8212/91, artigo 33, parágrafo 3º”.

Os levantamentos constantes do lançamento ficaram assim anotados no Relatório Fiscal:

- *FG e FGI — Diferenças entre a Folha e a GFIP - (SC — Salário de Contribuição) referente aos valores pagos a Segurados Empregados apurados na análise do resumo das folhas de pagamentos e as GFIPs constantes dos sistemas da Receita Federal no ano de 2006;*
- *PR e PRI — Participação nos Resultados - (SC — Salário de Contribuição) referente a valores pagos a Segurados Empregados a título de participação nos resultados no ano de 2006;*
- *DD e DDI — Diferença de Dissídio — (SC — Salário de Contribuição) referente a valores pagos a Segurados Empregados a título de diferença de dissídio no ano de 2006;*
- *VT e VTI — Vale Transporte - (SC — Salário de Contribuição) referente a valores pagos a Segurados Empregados a título de vale transporte no ano de 2006;*

• *RF e RFI - Vale Refeição — (Salário de Contribuição) referente a valores pagos a Segurados Empregados a título de vale de refeição no ano de 2006;*

• *GF e GFI — Valores informados em GFIP — (Salário de Contribuição) referente aos valores informados em GFIP e que não foram efetuados os recolhimentos da Contribuição Previdenciária Patronal. A empresa considerando-se como optante do SIMPLES, recolheu apenas o valor da contribuição dos segurados;*

Foi aplicada a multa de 112,5%, pois a empresa deixou de atender diversos pedidos de esclarecimentos, apesar de terem sido concedidas diversas prorrogações de prazo.

Após tomar ciência postal da autuação em 09/12/2010, fls. 31, a recorrente apresentou impugnação, fls. 133/142, na qual apresentou argumentos similares aos constantes do recurso voluntário.

A 7ª Turma da DRJ/Campinas, no Acórdão de fls. 298/312, julgou a impugnação improcedente, tendo a recorrente sido cientificada do decisório em 18/07/2011, fls. 314.

O recurso voluntário, apresentado em 16/08/2011, fls. 380/410, apresentou argumentos conforme a seguir resumimos.

Sustenta que manifestou sua vontade de inclusão no SIMPLES e preenche os requisitos para tanto.

Argumenta que a contribuição não pode incidir sobre o vale-transporte, vale-refeição e participação nos lucros e resultados.

Não concorda com a exigência de inscrição no PAT como requisito para desfrutar da isenção quanto aos valores pagos a título de auxílio alimentação.

O vale-transporte tem natureza indenizatória e não poderia compor a base de cálculo da contribuição previdenciária.

Insiste que os valores pagos aos trabalhadores a título de Participação nos Lucros ou Resultados (PLR) não tem natureza salarial por conta de previsão constitucional.

Quanto ao SAT, argumenta ainda que a definição de grau de risco não poderia ser feita por Decreto.

Sustenta a nulidade do lançamento, por não ter sido obedecido o art. 142 do CTN.

Faz outras considerações que, no entanto, indicou estarem relacionadas a outros processos.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Mauro José Silva

Reconhecemos a tempestividade do recurso apresentado e dele tomamos conhecimento.

Passamos a apresentar nossa análise sobre cada um dos pontos abordados no Recurso Voluntário que sejam relevantes para o deslinde do presente, bem como sobre as eventuais questões de ordem pública identificadas no caso.

Nulidade por cerceamento de defesa. Falta de motivação de parte do lançamento.

Notamos que a fiscalização deixou de justificar adequadamente o lançamento em relação a alguns levantamentos, pois apenas alegou que as “remunerações pagas a título de Participação nos Resultados, Vale Transporte, Vale Refeição e Diferença de Dissídio” estavam “em desacordo com a legislação”, sem especificar qual exatamente foi o descumprimento da legislação cometido pelo contribuinte. Dessa maneira, a recorrente não teve condições de defender-se adequadamente, o que ficou refletido em sua argumentação. Como exemplo podemos notar que seus argumentos sobre os pagamentos a título de PLR não adentram na discussão dos requisitos, pois nem sabia qual deles tinha descumprido. O mesmo podemos dizer em relação ao vale-transporte, vale-refeição e diferença de dissídio. A diferença de dissídio seria um abono? Existiu o Acordo Coletivo? Nada disso pode ser apurado, pois a fiscalização não apresentou a adequada motivação.

Assim, o lançamento de vê ser anulado por vício material em relação os levantamentos PR, PR1, DD, DD1, VT, VT1, RF e RF1, por ter ocorrido cerceamento de defesa, com fundamento no art. 10, incisos II e IV, c/c art. 59, inciso II do Decreto 70.235/72. Os demais levantamentos foram realizados obedecendo aos ditames do art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN).

Para reforçar nossa conclusão apresentamos algumas considerações sobre a qualificação do vício em casos de anulação de lançamento.

Sendo ato administrativo, por força do CTN – lei materialmente complementar -, o ato administrativo de lançamento tributário traz implicitamente as nulidades próprias dos atos administrativos. Sobre estas, a doutrina foi buscar no art. 2º da Lei da Ação Popular (Lei 4.717/65) seu delineamento. Vejamos a literalidade do referido dispositivo legal:

“Art. 2º São nulos os atos lesivos ao patrimônio das entidades mencionadas no artigo anterior, nos casos de:

- a) incompetência;*
- b) vício de forma;*
- c) ilegalidade do objeto;*
- d) inexistência dos motivos;*
- e) desvio de finalidade.*

Parágrafo único. Para a conceituação dos casos de nulidade observar-se-ão as seguintes normas:

a) a incompetência fica caracterizada quando o ato não se incluir nas atribuições legais do agente que o praticou;

b) o vício de forma consiste na omissão ou na observância incompleta ou irregular de formalidades indispensáveis à existência ou seriedade do ato;”

d) a inexistência dos motivos se verifica quando a matéria de fato ou de direito, em que se fundamenta o ato, é materialmente inexistente ou juridicamente inadequada ao resultado obtido;

e) o desvio de finalidade se verifica quando o agente pratica o ato visando a fim diverso daquele previsto, explícita ou implicitamente, na regra de competência.

Tomando o conteúdo de tal dispositivo, podemos identificar os vícios dos atos administrativos como vícios de incompetência ou relativo ao sujeito, de forma, de ilegalidade do objeto, de inexistência de motivos ou motivação e de desvios de finalidade. Os vícios de forma, a seu turno, consistem “na omissão ou na observância incompleta ou irregular de formalidades indispensáveis à existência ou seriedade do ato”. Diversamente, os vícios quanto ao motivo são verificados quando “a matéria de fato ou de direito, em que se fundamenta o ato, é materialmente inexistente ou juridicamente inadequada ao resultado obtido”.

A jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) tem acolhido tal entendimento:

Acórdão nº 10249047 do Processo 13709002025200110

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO - VÍCIO MATERIAL - A falta da adequada descrição da matéria tributária, com o

conseqüente enquadramento legal das infrações apuradas torna nulo o ato administrativo de lançamento e, em conseqüência, insubsistente a exigência do crédito tributário constituído. Preliminar acolhida.

Portanto, fora de dúvidas que o vício no caso em questão, envolvendo, falta de adequada motivação, deve ser qualificado como material.

Opção pelo SIMPLES. Necessidade de ato formal.

A recorrente alega ser optante pelo SIMPLES, pois teria feito os pagamentos com base em tal modalidade e, segundo ela, preencheria os requisitos para tanto.

Porém, a opção pelo SIMPLES exige a interessada submeta formalmente ao fisco sua opção de modo que este faça a análise do preenchimento dos requisitos previstos na legislação, podendo resultar em indeferimento do pedido.

A Lei 9.317/96, vigente até 30 de junho de 2007, assim prescrevia:

Art. 3º A pessoa jurídica enquadrada na condição de microempresa e de empresa de pequeno porte, na forma do art. 2º, poderá optar pela inscrição no Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES.

(...)

Art. 8º A opção pelo SIMPLES dar-se-á mediante a inscrição da pessoa jurídica enquadrada na condição de microempresa ou empresa de pequeno porte no Cadastro Geral de Contribuintes do Ministério da Fazenda-CGC/MF, quando o contribuinte prestará todas as informações necessárias, inclusive quanto:

I - especificação dos impostos, dos quais é contribuinte (IPI, ICMS ou ISS);

II - ao porte da pessoa jurídica (microempresa ou empresa de pequeno porte).

§ 1º As pessoas jurídicas já devidamente cadastradas no CGC/MF exercerão sua opção pelo SIMPLES mediante alteração cadastral.

§ 2º A opção exercida de conformidade com este artigo submeterá a pessoa jurídica à sistemática do SIMPLES a partir do primeiro dia do ano-calendário subsequente, sendo definitiva para todo o período.

§ 3º Excepcionalmente, no ano-calendário de 1997, a opção poderá ser efetuada até 31 de março, com efeitos a partir de 1º de janeiro daquele ano.

§ 4º O prazo para a opção a que se refere o parágrafo anterior poderá ser prorrogado por ato da Secretaria da Receita Federal.

§ 5º As pessoas jurídicas inscritas no SIMPLES deverão manter em seus estabelecimentos, em local visível ao público, placa indicativa que esclareça tratar-se de microempresa ou empresa de pequeno porte inscrita no SIMPLES.

§ 6º-O indeferimento da opção pelo SIMPLES, mediante despacho decisório de autoridade da Secretaria da Receita Federal, submeter-se-á ao rito processual do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. (Incluído pela Lei nº 10.833, de 29.12.2003)

Assim, não bastava a mera realização de pagamentos, pois legislação exigia o cumprimento de algumas formalidades.

Como a recorrente apenas alegou que fez os pagamentos com base no SIMPLES, mas não demonstrou ter feito, formalmente, a opção, restam insubsistentes seus argumentos sobre seu direito à tal sistemática.

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

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

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

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

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

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

Vamos analisar individualmente cada uma das situações.

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

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

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

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

Numa primeira análise, vislumbramos que o art. 44, inciso I da Lei 9.430/96 seria aplicável para os casos relacionados à existência de diferença de contribuição ao passo que o art. 32-A da Lei 8.212/91 seria aplicável aos casos nos quais não houvesse diferença de contribuição. No entanto, tal conclusão não se sustenta se analisarmos mais detidamente o conteúdo do art. 32-A da Lei 8.212/91. No inciso II, temos a previsão da multa de *“de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, (...)”*. Claramente, o dispositivo em destaque estipula a multa aplicável

quando houver contribuições apuradas, recolhidas ou não, nos casos nos quais a GFIP não for apresentada ou for apresentada fora de prazo. Logo, podemos concluir que tal inciso aplica-se também àquelas situações em que há apuração de diferença de contribuição. Confirmando tal conclusão, temos o inciso II do §3º do mesmo artigo que estipula a multa mínima aplicável nos casos de omissão de declaração com ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária.

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

O critério cronológico (norma posterior prevalece sobre norma anterior) não nos ajuda no presente caso, uma vez que a determinação de aplicarmos o art. 44, inciso I da Lei 9.430/96 e a inclusão do art. 32-A da Lei 8.212/91 foram veiculados pela mesma Lei 11.941/2009.

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

Resta-nos o critério da especialidade.

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

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

poderia simplesmente pagar a multa e continuar omissa em relação à GFIP, deixando o empregado sem este importante meio de prova para o cálculo do benefício de aposentadoria. Assim, a hermenêutica sistemática considerando o regime jurídico previdenciário reforça a necessidade de prevalência do art. 32-A.

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

Acrescentamos que não há no regime jurídico do procedimento de ofício previsto na MP 449, convertida na Lei 11.941/2009, a previsão para multa de mora pelo fato de ter ocorrido atraso no recolhimento. Trata-se de infração – o atraso no recolhimento – que deixou de ser punida por meio de procedimento de ofício. Outra infração similar, mas não idêntica, foi eleita pela lei: a falta de recolhimento. Apesar de mantermos nossa posição a respeito da inexistência de multa de mora no novo regime do procedimento de ofício, deixamos de apresentar tal voto em homenagem ao princípio da eficiência devido às reiteradas decisões do Colegiado no sentido de manter a multa de mora que registraram nossa posição isolada. Assim, nosso voto é no sentido de, acompanhando os demais membros do Colegiado, manter a aplicação da multa de mora. No entanto, mantida a multa de mora, esta deve ser limitada a 20% com a retroatividade benéfica do art. 61 da Lei 9.430/96.

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

- A multa de mora, se aplicada, deve ser mantida e limitada a 20%;
- A multa de ofício de 75% é aplicada pela falta de recolhimento da contribuição, podendo ser majorada para 150% em conformidade com o §1º do art. 44 da 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 B.

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

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

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

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

- As multas por infrações relacionadas a GFIP (falta de apresentação ou apresentação deficiente), previstas nos parágrafos do art. 32 da Lei 8.212/91, devem ser comparadas

com a multa do art. 32-A da Lei 8.212/91, devendo prevalecer aquela que for mais benéfica ao contribuinte;

- Nas competências nas quais a fiscalização aplicou somente a penalidade relativa ao atraso no pagamento, a multa de mora, esta deve ser mantida, mas limitada a 20%;
- Nas competências nas quais a fiscalização aplicou a penalidade de 75% prevista no art. 44 da Lei 9.430/96 por concluir se tratar da multa mais benéfica quando comparada aplicação conjunta da multa de mora e da multa por infrações relacionadas a GFIP, deve ser mantida a penalidade equivalente à soma de: multa de mora limitada a 20% e multa mais benéfica quando comparada a multa do art. 32 com a multa do art. 32-A da Lei 8.212/91.

Por oportuno, cabe-nos afastar a majoração da multa para 112,5% promovida pela fiscalização, uma vez que tal majoração só foi possível após a MP 449/2008 (12/2008) e os fatos geradores são anteriores a tal competência. Sendo incabível a aplicação retroativa de multa, salvo se demonstrado que é mais benéfica ao contribuinte, a majoração prevista no §2º do art. 44 da Lei 9.430/96, motivada pela não atendimento de intimação, esta só seria aplicável ao caso se a multa por não atendimento de intimação vigente à época dos fatos geradores fosse mais severa que o valor da majoração, o que não foi demonstrado. A ausência da discussão sobre a multa mais benéfica em relação ao desatendimento de intimação representa ausência dos pressupostos jurídicos e impõe o afastamento dessa parte do lançamento.

Por todo o exposto, voto no sentido de **CONHECER** e **DAR PROVIMENTO PARCIAL** ao **RECURSO VOLUNTÁRIO**, de modo a: (a) anular o lançamento por vício material em relação aos levantamentos PR, PR1, DD, DD1, VT, VT1, RF e RF1; (b) afastar a majoração da multa com base no §2º do art. 44 da Lei 9.430/96; (c) até 11/2008, nas competências nas quais a fiscalização aplicou somente a penalidade relativa ao atraso no pagamento, a multa de mora, limitar esta a 20%; (d) 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, manter 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 - Relator

Processo nº 13896.002777/2010-01
Acórdão nº **2301-003.298**

S2-C3T1
Fl. 57

CÓPIA