



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

Processo nº 14337.000163/2010-85
Recurso nº 999.999 Voluntário
Acórdão nº 2301-003.563 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de junho de 2013
Matéria REMUNERAÇÃO DE SEGURADOS: PARCELAS EM FOLHA DE PAGAMENTO
Recorrente FRIGEPE FRIGORÍFICOS GELO E PESCA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/06/2005 a 31/12/2005

AUSÊNCIA DE CERCEAMENTO DE DEFESA

Não há que se falar em nulidade por cerceamento de defesa quando os relatórios que integram o AI trazem todos os elementos que motivaram a sua lavratura e expõem, de forma clara e precisa, a ocorrência do fato gerador da contribuição previdenciária, elencando todos os dispositivos legais que dão suporte ao procedimento do lançamento.

REMUNERAÇÃO DE SEGURADOS

REMUNERAÇÃO DE SEGURADOS DECLARADA EM FOLHA DE PAGAMENTO

A empresa está obrigada a recolher a contribuição devida sobre a remuneração paga aos segurados empregados e contribuintes individuais que lhe prestam serviços.

A empresa está obrigada a recolher a contribuição devida sobre a remuneração paga aos segurados empregados e contribuintes individuais que lhe prestam serviços.

PERÍCIA INDEFERIMENTO

Não será conhecido o pedido de perícia que deixar de indicar os quesitos referentes aos exames desejados, o nome, o endereço e a qualificação profissional de seu perito

ALIMENTAÇÃO *IN NATURA* - NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA

Não há incidência de contribuição previdenciária sobre os valores de alimentação fornecidos *in natura*, conforme entendimento contido no Ato Declaratório nº 03/2011 da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional - PGFN.

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 unanimidade de votos: a) em dar provimento ao recurso, para excluir do lançamento os valores referentes a auxílio alimentação in natura, nos termos do voto da Relatora; II) Por maioria de votos: a) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para que seja aplicada a multa prevista no Art. 61, da Lei nº 9.430/1996, se mais benéfica à Recorrente, nos termos do voto do(a) Redator(a). Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira, que votaram em manter a multa aplicada. Redator: Mauro José Silva.

Marcelo Oliveira - Presidente.

Bernadete de Oliveira Barros - Relator.

Mauro José Silva - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Marcelo Oliveira (Presidente), Wilson Antonio De Souza Correa, Bernadete de Oliveira Barros, Damião Cordeiro de Moraes, Mauro José Silva, Manoel Coelho Arruda Junior

Relatório

Trata-se de crédito previdenciário lançado contra a empresa acima identificada, referente às contribuições devidas à Seguridade Social, correspondentes à parte da empresa e ao SAT.

Conforme Relatório Fiscal (fls. 46), as contribuições lançadas incidem sobre os valores das remunerações pagas aos segurados empregados, apuradas por aferição indireta, não declaradas em GFIP, e tiveram origem na diferença constatada do confronto entre as bases de cálculo apuradas nas Folhas de Pagamento e aquelas declaradas pela empresa nas DIRFs

Integram o presente lançamento, os levantamentos SN1 (remuneração de empregados não declarada em GFIP), PN1 (remuneração de administradores – retirada de pró-labore, não declarada em GFIP), AF1 (remuneração aferida com base na DIRF), AL (contribuição sobre alimentação in natura concedida pela empresa a seus empregados sem sua adesão ao PAT) e DAL (relativo à acréscimos legais).

A autoridade lançadora esclarece que, em observância ao disposto no art. 106, do CTN, foi feito um comparativo das multas vigentes antes e após à MP 449/08, tendo sido aplicada a mais benéfica ao contribuinte para cada levantamento e competência, resultando na aplicação da multa de 75% para todos os levantamentos, nos termos do art. 35A, da Lei 8.212/91.

A recorrente impugnou o débito e a Secretaria da Receita Federal do Brasil, por meio do Acórdão 01-23.487, da 4ª Turma da DRJ/BEL, (fls. 860, vol. V), julgou a impugnação improcedente, mantendo o crédito tributário.

Inconformada com a decisão, a recorrente apresentou recurso tempestivo (fls. 940, vol VIII), alegando, em síntese, o que se segue.

Preliminarmente, alega nulidade do Auto de Infração por cerceamento de defesa, discorrendo sobre os princípios e garantias constitucionais do contribuinte, afirmando que o AI em nada obedece aos princípios mencionados, notadamente no que tange à base legal de sua atuação.

Alega que, da análise do AI, percebe-se um emaranhado de leis que não fornece, à recorrente, os elementos essenciais ao pleno exercício do direito de defesa, eivando de nulidade a exigência imposta.

Frisa que não constam, do Auto de Infração, os anexos nele mencionados, necessários para que a recorrente possa se defender plenamente, como o TIAD e REFISC, e que, por meio do AI apresentado, não é possível saber exatamente o que lhe está sendo imputado, tornando inviável o pleno exercício do direito de defesa e do contraditório.

Ressalta o cerceamento de defesa com o indeferimento da perícia contábil, destacando que não há qualquer fundamentação plausível para que a perícia requerida fosse denegada, restando plenamente caracterizado o cerceamento de defesa da recorrente.

No mérito, entende que está totalmente equivocada a metodologia utilizada pelo auditor fiscal, e reafirma que a recorrente não cometeu nenhuma irregularidade, uma vez que todas as GFIPs do período fiscalizado foram apresentadas, não se sabendo, portanto, a origem da cobrança exigida, visto que a mesma não representa o que foi declarado em GFIP e muito menos o constante em sua contabilidade, devendo ser esclarecido por que razão os valores lançados não correspondem aos constantes da contabilidade.

Destaca que uma eventual Certidão de Dívida Ativa carecerá dos requisitos da liquidez e certeza, em face dos equívocos cometidos no procedimento fiscal.

Finaliza requerendo o recebimento e processamento do recurso, para que lhe seja dado provimento integral.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Bernadete de Oliveira Barros

O recurso é tempestivo e todos os pressupostos de admissibilidade foram cumpridos, não havendo óbice ao seu conhecimento.

Da análise do recurso apresentado, registro o que se segue

Preliminarmente, a recorrente alega nulidade do Auto de Infração, argumentando, inicialmente, que o AI em nada obedece aos princípios constitucionais, notadamente no que tange à base legal de sua atuação.

Sustenta que o AI combatido traz um emaranhado de leis que não fornece, à recorrente, os elementos essenciais ao pleno exercício do direito de defesa, eivando de nulidade a exigência imposta.

Contudo, não se verifica a nulidade alegada pela recorrente, e nem se observa, no presente processo administrativo fiscal, ofensa aos princípios por ela citados.

Constata-se que foram observados, no presente processo administrativo, os mandamentos estabelecidos pelo Decreto 70.235/72, que regula o processo administrativo fiscal, que estabelece, em seu art. 59, que

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

E, consoante art. 27, da Portaria RFB nº 10.875/2007, que trata sobre o processo Administrativo fiscal relativo às contribuições previdenciárias, apenas são nulos "*os atos e termos lavrados por pessoa incompetente*" e "*os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa*".

No caso em tela os atos praticados foram todos lavrados por pessoa competente, e não há despachos ou decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

A autoridade lançadora deixou claro, nos relatórios que integram o AI em tela, que o débito lançado se refere às contribuições devidas pela empresa, incidentes sobre pagamentos realizados aos segurados a seu serviço.

O REFISC discrimina cada levantamento que integra o lançamento, esclarecendo que a diferença entre os valores declarados pela empresa em folha de pagamento e a GFIP compõem os levantamentos PN1 e SN1, e a diferença entre as remunerações da folha e as declaradas nas DIRFs integra o levantamento AF1.

Portanto, a motivação do lançamento discutido é a ocorrência do fato gerador da contribuição previdenciária, o que restou comprovado, no presente caso.

Dessa forma, não há que se falar em nulidade do AI como quer a recorrente, pois verifica-se que o lançamento está devidamente precedido de MPF válido, e o Auto foi lavrado de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam a matéria, tendo o agente autuante demonstrado, de forma clara e precisa, a ocorrência do fato gerador da contribuição previdenciária, fazendo constar, nos relatórios que o integram, os fundamentos legais que amparam o procedimento adotado e as rubricas lançadas.

O Relatório Fiscal traz todos os elementos que motivaram a lavratura do AI e o relatório Fundamentos Legais do Débito – FLD, encerra todos os dispositivos legais que dão suporte ao procedimento do lançamento, separados por assunto e período correspondente, garantindo, dessa forma, o exercício do contraditório e ampla defesa à autuada.

Nesse sentido, tanto o FLD quanto o RL integrantes do AI discutido encerram todas as informações necessárias para que o contribuinte exerça seu direito de contraditório e ampla defesa.

Assim, ao contrário do que afirma a autuada, constata-se que todos os elementos necessários para a elaboração de defesa pelo contribuinte encontram-se nos autos, não havendo, portanto, que se falar em nulidade por cerceamento de defesa.

No mesmo sentido, constata-se, no presente processo administrativo, que houve a observância dos mandamentos legais que regem o contencioso administrativo fiscal, já que o AI contém a qualificação do autuado, a descrição do fato gerador, os dispositivos legais que dão suporte ao lançamento, e o relatório IPC traz todas as instruções ao contribuinte, como os prazos para pagar ou impugnar.

O recorrente teve ciência do AI, tendo-lhe sido concedido o prazo legal para apresentação da defesa, como também tomou conhecimento da decisão proferida, conforme, tendo-lhe sido concedido prazo para apresentação de recurso, em respeito ao devido processo legal e ao contraditório.

Nesse sentido, não há que se falar em nulidade do AI por cerceamento de defesa ou ofensa a qualquer dos princípios listados pela recorrente, já que, reitera-se, foram observados, no presente processo administrativo, os mandamentos estabelecidos pelo Decreto 70.235/72, que regula o processo administrativo fiscal.

A fiscalização identificou, de forma clara e precisa, as bases de cálculo da contribuição previdenciária, anexando ao AI documentos comprobatórios da ocorrência do fato gerador e apontando os dispositivos legais e normativos que disciplinam o lançamento.

E como não é facultado ao agente fiscal deixar de cumprir a lei, ao constatar a ocorrência do fato gerador, lançou corretamente o presente débito, discriminando clara e precisamente os dispositivos legais aplicáveis ao caso, já que o relatório FLD - Fundamentos Legais do Débito, relaciona a legislação que fundamenta as contribuições que constituem o presente lançamento, além do dispositivo legal que confere a competência para fiscalizar e atuar.

Ainda em preliminar, a recorrente alega que não constam, do Auto de Infração, os anexos nele mencionados, necessários para que a recorrente possa se defender plenamente, como o TIAD e REFISC, e que, por meio do AI apresentado, não é possível saber

exatamente o que lhe está sendo imputado, tornando inviável o pleno exercício do direito de defesa e do contraditório.

Entretanto, ao contrário do que afirma, constata-se que a recorrente recebeu o TIAD em 23/12/2009, conforme comprova o AR de fls 42.

Em relação ao REFISC, cumpre observar que referido relatório consta da relação de documentos que fazem parte integrante do Auto de Infração, discriminados na folha de rosto do AI, que foi devidamente assinada pelo representante legal da recorrente, em 29/06/2010, conforme constata-se da fl. 01, do processo.

Portanto, o sócio da recorrente, ao assinar o AI, atestou que recebeu todos os relatório que o integram, inclusive o REFISC.

Alega ainda a autuada que a decisão recorrida é nula, pois indeferiu seu pedido de perícia.

No entanto, observa-se que o pedido de perícia constante da impugnação foi genérico, sem apontar os motivos que a justificariam e sem a indicação do perito.

O Decreto nº 70.235/1972 estabelece o seguinte:

Art.16 - A impugnação mencionará:

.....

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação de quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional de seu perito;

§ 1º - Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16.

Da leitura do dispositivo, verifica-se que a recorrente não cumpriu os requisitos necessários à formulação de perícia, pois limitou-se a requerer produção de prova pericial contábil.

Não tendo sido demonstrada pela recorrente a necessidade da realização de perícia, não se pode acolher a alegação de cerceamento de defesa pelo seu indeferimento.

Pelos motivos expostos, rejeito as preliminares suscitadas.

Porém, deixou de informar, em GFIP, bem como de recolher a contribuição devida incidente sobre os valores relacionados pela autoridade autuante nos relatórios que integram o AI, extraídos das contas do Livro Razão indicado pela fiscalização, apresentado pela própria recorrente.

E a constatação da existência de diferenças entre os valores contabilizados a título de pagamento a pessoas físicas e aqueles declarados em GFIP motivou o lançamento da diferença da contribuição devida.

Portanto, a motivação do ato do lançamento está estampado de forma cristalina no Relatório Fiscal do AI

Restou claro, nos autos, que os valores que serviram de base para o lançamento foi fornecido pela própria recorrente.

Verifica-se que o relatório DAD discrimina, por competência, as bases de cálculos apuradas, as alíquotas aplicadas, e os valores lançados e o RL informa, de forma clara, quais os fatos geradores considerados e o RDA lista todos os recolhimentos efetuados e considerados para abater o valor do débito.

O Relatório Fiscal está claro e preciso, e as planilhas anexas ao Relatório Fiscal discrimina, por competência, os valores constantes das contas contábeis citadas e os declarados em GFIP, como a diferença entre eles.

Assim, ao contrário do que afirma a recorrente, constata-se que o AI foi lavrado de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam a matéria, tendo o agente autuante demonstrado, de forma clara e precisa, a ocorrência do fato gerador da contribuição previdenciária, fazendo constar, nos relatórios que compõem a Autuação, os fundamentos legais que amparam o procedimento adotado e as rubricas lançadas.

O Relatório Fiscal traz todos os elementos que motivaram a lavratura do AI e o relatório Fundamentos Legais do Débito – FLD, encerra todos os dispositivos legais que dão suporte ao procedimento do lançamento, separados por assunto e período correspondente, garantindo, dessa forma, o exercício do contraditório e ampla defesa à autuada.

Nesse sentido, não há que se falar em nulidade do AI, pois o lançamento foi corretamente motivado, e todos os elementos necessários ao exercício da ampla defesa da recorrente encontram-se nos relatórios integrantes da Autuação.

de que não houve violação dos dispositivos legais inseridos no auto de infração, uma vez que a fiscalização deixou claro, nos relatórios que integram o lançamento, que o débito se refere à diferença entre os valores constantes das folhas de pagamento, informados pela própria recorrente, e os declarados em GFIP.

Portanto, constata-se, ao contrário do que afirma a recorrente, que o Auto de Infração foi lavrado de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam a matéria, tendo o agente autuante demonstrado, de forma clara e precisa, a ocorrência do fato gerador da contribuição previdenciária, fazendo constar, nos relatórios que compõem o AI, os fundamentos legais que amparam o procedimento adotado e as rubricas lançadas.

O Relatório Fiscal traz todos os elementos que motivaram a lavratura do Auto e o relatório Fundamentos Legais do Débito – FLD, encerra todos os dispositivos legais que dão suporte ao procedimento do lançamento, separados por assunto e período correspondente, garantindo, dessa forma, o exercício do contraditório e ampla defesa à autuada.

Assim, não há que se falar em nulidade do AI, motivo pelo qual rejeito as preliminares suscitadas.

No mérito, a autuada insiste em afirmar que está totalmente equivocada a metodologia utilizada pelo auditor fiscal, e que não cometeu nenhuma irregularidade, uma vez que todas as GFIPs do período fiscalizado foram apresentadas, não se sabendo, portanto, a origem da cobrança exigida, visto que a mesma não representa o que foi declarado em GFIP e

muito menos o constante em sua contabilidade, devendo ser esclarecido por que razão os valores lançados não correspondem aos constantes da contabilidade.

Ou seja, observa-se que a recorrente não afastou, de forma específica, nenhuma das acusações feitas pela fiscalização, ou trouxe qualquer documento para provar suas alegações, se limitando a fazer afirmações genéricas, discorrendo sobre princípios, sem, contudo, juntar qualquer elemento que pudesse afastar, ou ao menos por em dúvidas as acusações da auditoria da RFB.

Já a autoridade lançadora expôs, com muita clareza, os motivos que levaram ao lançamento do débito, discriminando, por competência e por levantamento, as bases de cálculo da contribuição lançada, elaborando planilhas que detalham, por segurado, as diferenças constatadas entre o batimento folha x GFIP e folha x DIRF.

Há mandamento expresso na Lei 9.784/99 quanto ao ônus probatório, conforme segue: ART 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no art. 37 desta Lei.

A recorrente apenas alega que apresentou todas as GFIPs.

Todavia, o que a autoridade fiscal verificou, da análise das folhas de pagamento e DIRFs, é que as GFIPs apresentadas não informam todos os fatos geradores da contribuição previdenciária.

Constatou-se que há uma diferença entre os valores informados em folha e em DIRF e que não foram declarados em GFIP.

Assim, sendo sua atividade vinculada aos ditames legais, a fiscalização, ao verificar o pagamento de remuneração de segurados a serviço da recorrente, e o não recolhimento total da contribuição incidente sobre esses valores, lavrou o competente AI, em observância aos normativos legais que tratam da matéria.

Contudo, é também objeto do AI as contribuições incidentes sobre a alimentação *in natura* fornecida pela empresa.

A fiscalização lançou a contribuição sobre tais rubricas tendo em vista que a empresa não, nas competências indicadas, não fez a devida inscrição no PAT.

Entretanto, em relação a essa matéria, é oportuno informarr que a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional-PGFN emitiu o Ato Declaratório nº 03/2011, publicado no D.O.U em 22/12/2011, autorizando a dispensa de apresentação de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, desde que inexistia outro fundamento relevante “nas ações judiciais que visem obter a declaração de que sobre o pagamento *in natura* do auxílio-alimentação não há incidência de contribuição previdenciária”,

Diante do citado Ato, e considerando que o Decreto 70.235/72 estabelece que o disposto no caput do art. 26A não se aplica aos casos de lei ou ato normativo que fundamente crédito tributário objeto de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, e que a Lei 10.522/2002, citada no art. 26A, determina que os créditos tributários já constituídos relativos à matéria de que trata o seu artigo 19 devem ser revistos de ofício pela autoridade

lançadora, entendo que devam ser excluídos do débito, por provimento, a contribuição lançada incidente sobre o fornecimento de alimentação *in natura*, por não integrar o salário de contribuição, independente de a empresa ter ou não efetuado adesão ao PAT.

A autuada insiste na produção de prova pericial, que foi indeferida com muita propriedade pelo julgador de primeira instância, que demonstrou a desnecessidade de realização de perícia tendo em vista que todos os questionamentos feitos poderiam ter sido esclarecidos por meio da juntada de prova documental pela autuada e ressaltando que o contribuinte ainda dispunha do prazo de recurso para a apresentação de outros elementos.

Porém, a necessidade de perícia para o deslinde da questão tem que restar demonstrada nos autos.

Entendo como não formulado o pedido de perícia por não atender aos requisitos legais, contidos no art. 16, do Decreto 70.235/72, já transcrito acima.

Ademais, da análise dos autos, verifica-se que não existem dúvidas a serem sanadas, já que o Relatório Fiscal está claro e o AI muito bem fundamentado.

Assim, indefere-se o pedido de seja realizada perícia, por considerá-la prescindível e meramente protelatória.

Nesse sentido e

Considerando tudo que dos autos consta,

VOTO por **CONHECER DO RECURSO**, para, no mérito, **DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL**, para excluir do débito, por improcedência, os valores relativos à alimentação *in natura*

Bernadete de Oliveira Barros – Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Mauro José Silva, Redator Designado

Apresentamos nossas considerações em sintonia com os aspectos do Acórdão para os quais fomos designados como Redator do voto vencedor.

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

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

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

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

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

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

Vamos analisar individualmente cada uma das situações.

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

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

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

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

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

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

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

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

Resta-nos o critério da especialidade.

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

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

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

Acrescentamos que não há no regime jurídico do procedimento de ofício previsto na MP 449, convertida na Lei 11.941/2009, a previsão para multa de mora pelo fato de ter ocorrido atraso no recolhimento. Trata-se de infração – o atraso no recolhimento – que deixou de ser punida por meio de procedimento de ofício. Outra infração similar, mas não idêntica, foi eleita pela lei: a falta de recolhimento. Apesar de mantermos nossa posição a

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

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

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

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

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

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

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

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

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

Somente com a aplicação do art. 106, inciso II, alínea “a” do CTN para afastar a multa de mora no caso da empresa A é que teremos restaurada a situação de igualdade entre as empresas A e B.

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

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

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

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

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

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva – Redator Designado

Processo nº 14337.000163/2010-85
Acórdão n.º **2301-003.563**

S2-C3T1
Fl. 969

CÓPIA