



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

Processo nº 15504.018690/2008-15
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2402-004.662 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de março de 2015
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO: GFIP. FATOS GERADORES
Recorrente SMP&B COMUNICAÇÃO LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

MULTA DE MORA. APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO VIGENTE À ÉPOCA DO FATO GERADOR. O lançamento reporta-se à data de ocorrência do fato gerador e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada. Para os fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449/2008, aplica-se a multa de mora nos percentuais da época (redação anterior do artigo 35, inciso II da Lei 8.212/1991), limitando-se ao percentual máximo de 75%, nos casos de descumprimento de obrigação acessória cumulada com não recolhimento da obrigação principal.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir os valores indicados na Informação Fiscal, bem como para que seja aplicada a multa nos termos da redação anterior do artigo 35 da Lei nº 8.212/91, limitando-se ao percentual máximo de 75% previsto no art. 44 da Lei nº 9.430/96, nos termos do voto, vencida a conselheira Luciana de Souza Espíndola Reis que votou pela manutenção da multa aplicada.

Júlio César Vieira Gomes - Presidente

Thiago Taborda Simões - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Julio César Vieira Gomes, Luciana de Souza Espindola Reis, Thiago Taborda Simões, Ronaldo de Lima Macedo e Lourenço Ferreira do Prado. Ausente o Conselheiro Nereu Miguel Ribeiro Domingues.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração nº 37.193.223-8, lavrado para cobrança de contribuições previdenciárias a cargo da empresa incidentes sobre os valores creditados aos segurados empregados, lançados nas folhas de pagamento e não declarados nas GFIPs constantes no sistema da Receita Federal e sobre a remuneração dos contribuintes individuais que prestaram serviços a ora Recorrente.

Relatório Fiscal às fls. 42/44.

Intimada da autuação, a Recorrente apresentou Impugnação de fls. 48/50, instruída com as assinaturas de ambos os sócios da empresa às fls. 137/138, que restou improcedente em parte às fls. 156/161, sob os seguintes fundamentos:

- 1) A Base de Cálculo dos valores lançados é relativa à diferença encontrada pela comparação dos valores declarados pelo contribuinte nas GFIP com os valores lançados nas Folhas de Pagamento;
- 2) O lançamento teve por base o que determina a Lei nº 8.212/91, art. 30, inciso I, alínea 'b';
- 3) O valor originário do crédito deve ser retificado conforme o “Quadro 1- Retificação dos valores lançados após diligência fiscal”;
- 4) No presente lançamento foi aplicada multa nos termos do art. 35 da Lei nº 8.212/ 1991, na redação vigente à época dos fatos geradores. Contudo, a MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/09, alterou a redação de diversos artigos da Lei nº 8.212, acrescentando os arts. 32-A e 35-A, que modificaram a sistemática do cálculo das multas de mora, de ofício e daquelas decorrentes do descumprimento de obrigações acessórias relacionadas à GFIP. Assim, deverá ser avaliado o caso concreto e a norma atual deverá retroagir, se mais benéfica ao contribuinte, nos termos da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14, de 04/12/2009;

Intimada do resultado do julgamento, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário de fls. 170, apontando dois erros na decisão recorrida:

- 1) O valor de R\$1.839,49, relativo ao mês de novembro de 2005, conforme consta na impugnação, já tinha sido objeto de parcelamento requerido e concedido, conforme documentação juntada no processo. Não se justifica a sua cobrança, tendo em vista tratar-se de débito cobrado em duplicidade;
- 2) Conforme Quadro I constante no acórdão recorrido, nos meses 11 e 12 de 2005 não constam débitos a serem pagos pela empresa, além do valor de R\$1.839,49, citado acima. Contudo, no Discriminativo Analítico do Débito Retificado, que acompanha o Acórdão, existem injustificadamente débitos relativos aos meses de novembro e dezembro de 2005. Esses débitos foram justificados na impugnação apresentada à época e acatados pelo auditor fiscal, visto que não constavam do Quadro I e nem da planilha retificadora.

Tratando-se de erro cometido por quem elaborou o Discriminativo Analítico, deve ser o mesmo retificado, cancelando-se o lançamento com relação aos meses citados;

Os autos foram remetidos ao CARF para julgamento do Recurso Voluntário.

É o relatório.

CÓPIA

Voto

Conselheiro Thiago Taborda Simões, Relator

Inicialmente, o recurso voluntário atende a todos os requisitos de admissibilidade, inclusive o da tempestividade, razão pela qual dele conheço.

No mérito

Trata-se de lançamento referente a divergências apuradas entre a folha de pagamentos e as declarações efetuadas pelo empregador para fins de cálculo da contribuição patronal.

A partir dos dados apresentados pela fiscalização, a Recorrente apresentou em sede de impugnação alegações acompanhadas de documentos no sentido de que: i) um dos valores lançados diz respeito a pagamento de férias indenizadas; ii) a maioria dos débitos lançados foram incluídos em parcelamento; iii) há divergência em uma das competências (junho/05).

Ante os documentos acostados pela Recorrente, o julgador de primeira instância decidiu por converter em diligência para que o fiscal esclarecesse se o parcelamento efetuado pela Recorrente englobava todos os débitos por ela mencionados.

Em resposta à diligência, o fiscal realizou as devidas retificações, restando em aberto apenas valores referentes às competências de 11/2005 e 13/2005.

Contra este saldo a Recorrente não apresentou nova impugnação, razão pela qual o julgador de primeira instância o manteve.

Intimada do resultado, a Recorrente apresentou recurso em que alega i) que o saldo apurado na competência 11/2005 foi incluso no parcelamento anteriormente realizado, não podendo ser novamente objeto de cobrança e ii) que há divergências entre o relatório discriminativo analítico de débito retificado (fls. 157/157 verso) e o quadro apresentado em Informação Fiscal (fls. 148) e reiterado pelo julgador no corpo do voto (fls. 154).

Com relação à competência de 11/2005, a Recorrente, apesar de alegar que o saldo apurado também estaria incluso no parcelamento, não logrou êxito em comprovar de forma inequívoca sua alegação.

Às fls. 189 a Recorrente acostou relatório de divergências apuradas para fins de inclusão de débitos no parcelamento. Entretanto, especificamente quanto a esta competência não foi apresentado resumo da folha de pagamentos para que se pudesse conferir se o total das divergências apuradas corresponde ao valor utilizado como base para o parcelamento. Assim, ausente a demonstração pela Recorrente da veracidade de sua alegação, mantenho a autuação neste ponto.

No que tange às inconsistências apontadas pela Recorrente entre a Informação Fiscal, o voto do julgador de primeira instância e o relatório discriminativo analítico de débito retificado, nota-se que este último não condiz com a conclusão apresentada pela fiscalização e ratificada pelo julgador no corpo do voto. Assim, considerando que a apuração foi realizada em sede de diligência fiscal – meio próprio para apurações desta natureza – voto por desconsiderar o DADR anexo ao acórdão e, por consequência, manter a

autuação apenas com relação às competências 11/2005 (R\$ 1.839,49) e 13/2005 (R\$ 446,60), nos termos da informação fiscal de fls. 148 e do quadro de fls. 154.

Da multa aplicada – Multa de Ofício

Com relação aos débitos mantidos, a fiscalização aplicou a multa de ofício prevista pelo art. 35 da Lei nº 8.212/ 1991, na redação vigente à época dos fatos geradores.

Em decorrência dos princípios da autotutela e da legalidade objetiva, no que tange à multa de ofício aplicada sobre as contribuições devidas até a competência 11/2008, entendo que deverá ser aplicada a legislação vigente à época do fato gerador.

A questão a ser enfrentada é a retroatividade benéfica para redução ou mesmo exclusão das multas aplicadas através de lançamentos fiscais de contribuições previdenciárias na vigência da Medida Provisória (MP) 449, de 03/12/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, mas nos casos em que os fatos geradores ocorreram antes de sua edição.

É que a medida provisória revogou o art. 35 da Lei 8.212/1991 que trazia as regras de aplicação das multas de mora, inclusive no caso de lançamento fiscal, e em substituição adotou a regra que já existia para os demais tributos federais, que é a multa de ofício de, no mínimo, 75% do valor devido.

Para tanto, deve-se examinar cada um dos dispositivos legais que tenham relação com a matéria. Prefiro começar com a regra vigente à época dos fatos geradores (art. 35 da Lei 8.212/1991).

De fato, a multa inserida como acréscimo legal nos lançamentos tinha natureza moratória – era punido o atraso no pagamento das contribuições previdenciárias, independentemente de a cobrança ser decorrente do procedimento de ofício. Mesmo que o contribuinte não tivesse realizado qualquer pagamento espontâneo, sendo, portanto, necessária a constituição do crédito tributário por meio de lançamento, ainda assim a multa era de mora.

A redação do dispositivo legal, em especial os trechos destacados, é muito clara nesse sentido. Não se punia a falta de espontaneidade, mas tão somente o atraso no pagamento – a mora.

Contemporâneo a essa regra especial aplicável apenas às contribuições previdenciárias já vigia, desde 27/12/1996, o art. 44 da Lei 9.430/1996, aplicável a todos os demais tributos federais:

Lei 9.430/1996:

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.

É certo que esse possível conflito de normas é apenas aparente, pois como se sabe a norma especial prevalece sobre a geral, sendo isso um dos critérios para a solução dessa

controvérsia. Para os fatos geradores de contribuições previdenciárias ocorridos até a MP nº 449 aplicava-se exclusivamente o art. 35 da Lei 8.212/1991.

Portanto, a sistemática dos artigos 44 e 61 da Lei 9.430/1996, para a qual multas de ofício e de mora são excludentes entre si, não se aplica às contribuições previdenciárias. Quando a destempe mas espontâneo o pagamento aplica-se a multa de mora e, caso contrário, seja necessário um procedimento de ofício para apuração do valor devido e cobrança através de lançamento então a multa é de ofício. Enquanto na primeira se pune o atraso no pagamento, na segunda multa, a falta de espontaneidade.

Logo, repete-se: no caso das contribuições previdenciárias somente o atraso era punido e nenhuma dessas regras se aplicava; portanto, não vejo como se aplicar, sem observância da regra especial que era prevista no art. 35 da Lei 8.212/1991, a multa de ofício aos lançamentos de fatos geradores ocorridos antes da vigência da Medida Provisória (MP) 449.

Embora os fatos geradores tenham ocorrido antes, o lançamento foi realizado na vigência da MP 449. Por sua vez, o Código Tributário Nacional (CTN) estabelece que o lançamento reporta-se à data de ocorrência do fato gerador e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada:

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.

Ainda dentro desse contexto, pela legislação da época da ocorrência dos fatos geradores, seriam duas multas distintas a serem aplicadas pela auditoria fiscal:

1. Uma relativa ao descumprimento da obrigação acessória – capitulada no Código de Fundamento Legal (CFL 68) -, com base no art. 32, IV e § 5º, da Lei nº 8.212/91, no total de 100% do valor devido, relativo às contribuições não declaradas, limitada em função do número de segurados;
2. Outra pelo descumprimento da obrigação principal, correspondente, inicialmente, à multa de mora de 24% prevista no art. 35, II, alínea 'a', da Lei nº 8.212/91. Tal artigo traz expressos os percentuais da multa moratória a ser aplicada.

Essa sistemática de aplicação da multa decorrente de obrigação principal sofreu alteração por meio do disposto nos arts. 35 e 35-A, ambos da Lei 8.212/1991, acrescentados pela Lei 11.941/2009.

Em decorrência disso, percebe-se que a multa prevista no art. 61 da Lei nº 9.430/96 se aplica aos casos de contribuições que, embora tenham sido espontaneamente declaradas pelo sujeito passivo, deixaram de ser recolhidas no prazo previsto na legislação. Esta multa, portanto, aplica-se aos casos de recolhimento em atraso, que não é o caso destes autos.

Por outro lado, a regra do art. 35-A da Lei 8.212/1991 (acrescentado pela Lei 11.941/2009), portanto, aplica-se aos lançamentos de ofício em que o sujeito passivo deixou de declarar fatos geradores das contribuições previdenciárias e, conseqüentemente, de recolhê-los, com o percentual 75%, nos termos do art. 44 da Lei 9.430/1996.

Lei 8.212/1991:

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. (g.n.)

Assim, não havendo o recolhimento da obrigação principal não declarada em GFIP, passou a ser devida a incidência da multa de ofício de 75% sobre o valor não recolhido, como segue:

Lei 9.430/1996:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

Entretanto, não há espaço jurídico para aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212/91 em sua integralidade, eis que o critério jurídico a ser adotado é do art. 144 do CTN (o lançamento se reporta à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada).

Dessa forma, entendo que, para os fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449/2008, aplica-se a multa de mora nos percentuais da época (redação anterior do artigo 35, inciso II, da Lei 8.212/1991), limitando a multa ao patamar de 75% previsto no art. 44 da Lei 9.430/1996.

Embora a multa prevista no art. 35 da Lei 8.212/1991 (antes da alteração promovida pela Lei 11.941/2009) seja mais benéfica na atual situação em que se encontra a presente autuação, caso esta venha a ser executada judicialmente, poderá ser reajustada para o patamar de até 100% do valor principal.

Neste caso, considerando que a multa prevista pelo art. 44 da Lei 9.430/1996 limita-se ao percentual de 75% do valor principal e adotando a regra interpretativa constante do art. 106 do CTN, deve ser aplicado o percentual de 75% caso a multa prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/91 supere o seu patamar.

Conclusão

Por todo o exposto, CONHEÇO do recurso voluntário e a ele dou PARCIAL PROVIMENTO para excluir os valores indicados na Informação Fiscal, bem como para que seja aplicada a multa nos termos da redação anterior do artigo 35 da Lei nº 8.212/91, limitando-se ao percentual máximo de 75% previsto no art. 44 da Lei nº 9.430/96.

É como voto.

Thiago Taborda Simões.