



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

Processo n° 15889.000323/2010-11
Recurso n° 999.999 Voluntário
Acórdão n° 2301-004.011 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de abril de 2014
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS EM GERAL
Recorrente GB FIBRAS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 30/06/2007

APRESENTAÇÃO DE GFIP/GRFP COM DADOS NÃO CORRESPONDENTES AOS FATOS GERADORES DE TODAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS .

Toda empresa está obrigada a informar, por intermédio de GFIP/GRFP, todos os fatos geradores de contribuição previdenciária.

LANÇAMENTOS REFERENTES FATOS GERADORES ANTERIORES A MP 449. MULTA MAIS BENÉFICA. APLICAÇÃO DA ALÍNEA “C”, DO INCISO II, DO ARTIGO 106 DO CTN.

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 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” do CTN.

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) Redator(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

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, Mauro Jose Silva, Bernadete de Oliveira Barros, Manoel Coelho Arruda Junior, Adriano Gonzales Silvério.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração, lavrado em 06/12/2010, por ter a empresa acima identificada apresentado GFIP/GRFP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, infringindo, dessa forma, o inciso IV, § 5º, do art. 32, da Lei 8.212/91, c/c o art. 225, IV e § 4º, do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99.

Conforme Relatório Fiscal da Infração (fls. 04), a empresa deixou de incluir, nas GFIPs, todas as remunerações pagas a todos os segurados a seu serviço.

A autoridade autuante informa que a empresa foi excluída do SIMPLES por meio do Ato Declaratório Executivo - ADE DRF/BAU nº 85, com efeitos a partir de 01/01/2006, e que os fatos geradores foram apurados em folha de pagamento e estão devidamente discriminados no Termo de Verificação e Constatação Fiscal -TVCF (fls. 19 a 30) do processo principal 15889.000322/2010-68 - Auto de Infração DEBCAD N.º 37.087.155-3, ao qual este processo está apensado, deixando consignado que, conforme disposto no artigo 2º, inciso III, da Portaria RFB nº 666, de 24 de abril de 2008, os elementos de prova constam do processo principal.

Esclarece que, em respeito ao artigo 106, inciso II, alínea "c" do CTN, a fim de incidência da penalidade mais benéfica ao contribuinte, comparou-se o valor da multa aplicada na forma da legislação vigente à época do fato gerador com aquele resultante da aplicação da legislação vigente à época da lavratura do Auto de Infração, concluindo que, para as competências em que a multa anterior é a mais favorável ao contribuinte, quais sejam, competências 02/2006 a 05/2006, 08/2006 a 02/2007, aplicou-se a multa de mora de 24% e lavrou-se o presente AI (FLD 68).

Naquelas competências em que a multa atual é a mais benéfica, lançou-se a multa de ofício de 75%.

A autuada impugnou o débito e a Secretaria da Receita Federal do Brasil, por meio do Acórdão 14-34.650, da 6ª Turma da DRJ/RPO, (fls. 38), julgou a impugnação improcedente, mantendo o crédito tributário.

Inconformada com a decisão, a recorrente apresentou recurso tempestivo (fls. 118), repetindo as alegações trazidas na impugnação.

Reafirma que está enfrentando diversos problemas com a Receita Federal, haja vista problemas que teve com seu antigo contador e que, apesar de todas as dificuldades de obtenção de documentos e esclarecimentos, a recorrente nunca deixou de cumprir com as determinações da legislação pertinente.

Assevera que atendeu a fiscalização com suas portas abertas, tentando auxiliar na medida do possível, vez que se trata de documentos antigos.

Informa que o relato do Auto de Infração em tela não corresponde à realidade dos fatos ocorridos, uma vez que houve apenas erro involuntário de preenchimento de GFIP, sendo certo que houve, provavelmente, apenas uma falta de informação do valor das retiradas de pro labore em determinados meses, em razão de dúvida se os valores deveriam ou não serem informados.

Entende que deveria ter sido concedido um prazo razoável para sanar eventuais problemas com os fatos geradores.

Insurge-se ainda contra a multa aplicada, argumentando que a mesma é totalmente absurda e abusiva, ilegal e inconstitucional, e que possuindo efeito de confisco.

O recurso foi encaminhado ao CARF que, por meio da Resolução 2301-000.305, de 16/10/2012, decidiu, por maioria, converter o julgamento em diligência, para que fossem apensados, ao presente processo, os autos que discutem os lançamentos por descumprimento de obrigações principais, correlatos ao AI em tela.

Em cumprimento ao solicitado por este Conselho, foi informado que os débitos correlatos foram consolidados em parcelamento, a pedido do sujeito passivo, e os dois processos administrativos citados na Resolução foram apensados equivocadamente ao processo de interesse de Magazine Luiza S/A..

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.

Inicialmente, a autuada alega que está enfrentando diversos problemas com a Receita Federal, haja vista problemas que teve com seu antigo contador e que, apesar de todas as dificuldades de obtenção de documentos e esclarecimentos, a recorrente nunca deixou de cumprir com as determinações da legislação pertinente, tendo atendido a fiscalização, tentando auxiliar na medida do possível.

Entretanto, a recorrente não cumpriu com a obrigação acessória de informar, em GFIP, todos os fatos geradores da contribuição previdenciária.

E ao constatar o descumprimento de obrigação legal a todos imposta, a fiscalização, cuja atividade é vinculada aos ditames legais, lavrou o competente auto de infração, impondo a penalidade cabível, prevista na legislação vigente à época da lavratura do Auto.

Quanto ao entendimento de que deveria ter sido concedido um prazo razoável para sanar eventuais problemas com os fatos geradores, cumpre observar que a autuada tomou ciência do AI em 16/12/2010, e da decisão de primeira instância em 06/09/2011.

Ou seja, a recorrente teve quase 09 (nove) meses para sanar as faltas apontadas pela fiscalização, e apresentar as GFIP retificadoras, lembrando que todas as alegações feitas pela recorrente poderiam ter sido comprovadas por meio da juntada de documentos, conforme disposto no relatório IPC, ressaltando que o contribuinte ainda dispunha do prazo de recurso para a apresentação de outros elementos.

Todavia, a empresa não trouxe outros elementos para serem analisados por este Conselho.

E a convicção da autoridade julgadora advém, no processo administrativo fiscal, dos elementos probatórios carreados aos autos. Daí a necessidade de se juntar elementos comprobatórios dos fatos alegados.

Observa-se que as contribuições cuja omissão em GFIP ensejou a lavratura do AI em tela, foram lançadas por meio dos AIs 37.087.156-1 e 37.087.155-3, objeto dos processos administrativos citados no Relatório Fiscal e na Resolução deste CARF.

Em cumprimento à diligência determinada por esta Turma de Julgamento, foi informado que os débitos lançados por meio dos AIs acima mencionados foram incluídos em parcelamento, a pedido do contribuinte.

Assim, os débitos foram julgados procedentes pela primeira instância e, como não foram interpostos recursos, ocorreu o trânsito em julgado administrativo.

Ou seja, a recorrente não insurgiu-se contra a decisão da DRJ que manteve os lançamentos lavrados por meio dos AIs citados, confessando a ocorrência do fato gerador a fim de incluir o total dos valores lançados em parcelamento.

Dessa forma, a, tendo ocorrido o fato gerador da contribuição previdenciária, a sua não informação por meio de GFIP constitui infração à legislação previdenciária, consoante determinação expressa no art. 32, inciso IV, e § 1º, da Lei 8.212/91, na redação vigente à época da ocorrência do fato gerador, transcrita a seguir:

Art. 32. *A empresa é também obrigada a:*

(...)

IV - informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social INSS, por intermédio de documento a ser definido em regulamento, dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS. (Acrescentado pela MP nº 1.596-14, de 10/11/97, de 10/11/97, convertida na Lei nº 9.528, de 10/12/97)

§ 1º O Poder Executivo poderá estabelecer critérios diferenciados de periodicidade, de formalização ou de dispensa de apresentação do documento a que se refere o inciso IV, para segmentos de empresas ou situações específicas. (Acrescentado pela MP nº 1.596-14, de 10/11/97, convertida na Lei nº 9.528, de 10/12/97)

Nesse sentido, conforme exposto acima, houve infração à legislação previdenciária e, como não é facultado ao servidor público eximir-se de aplicar uma lei, a Autoridade Fiscal, ao constatar o descumprimento de obrigação acessória, lavrou corretamente o presente auto.

A autuada insurgiu-se ainda contra a multa aplicada, argumentando que a mesma é totalmente absurda e abusiva, ilegal e inconstitucional, e que possui efeito de confisco.

Contudo, a fiscalização aplicou a multa em observância aos normativos legais vigentes à época do lançamento.

A autoridade autuante esclarece que, ao se comparar o valor da multa aplicada na forma da legislação vigente à época do fato gerador com aquele resultante da aplicação da legislação vigente à época da lavratura do Auto de Infração, verificou-se condição de penalidade menos severa ao Contribuinte quando aplicada a legislação vigente à época da ocorrência do fato gerador para as competências 01/2006, 06/2006, 07/2006, 03/2007, 04/2007, 05/2007 e 06/2007.

Assim, ao tempo da lavratura do presente AI, a fiscalização já procedeu à análise da possibilidade de retroação benéfica.

É oportuno esclarecer que, pela legislação vigente à época da ocorrência do fato gerador, quando o não recolhimento das contribuições não declaradas era concomitante com a falta cometida pelo contribuinte pela não declaração em GFIP, existiam dois procedimentos que eram adotados pela fiscalização: a) a aplicação de uma multa pela não

declaração, consubstanciada em auto de infração por descumprimento de obrigação acessória com fundamento no artigo 32, IV e § 5º, da Lei nº 8.212/1991, na redação dada pela Lei nº 9.528/1997 e; b) a cobrança de multa pelo descumprimento da obrigação principal no tempo oportuno, com fundamento no artigo 35 da Lei nº 8.212/1991 com a redação da Lei nº 9.876/1999, além do recolhimento do valor referente à própria obrigação principal.

Conforme estabelecido pela na Lei nº 11.941/09, esta mesma infração ficou sujeita à multa de ofício prevista no artigo 44, da Lei nº 9.430/1996, na redação dada pela Lei nº 11.488/2007. Ou seja, a situação descrita, que antes levava à lavratura de, no mínimo, dois autos de infração (um por descumprimento de obrigação acessória e outro levantando a contribuição não recolhida com a devida multa correspondente) passou a ser abordada por meio de um único dispositivo, que remete à aplicação da multa de ofício.

Nestas condições, a multa prevista no art. 44, I, da referida Lei nº 9.430/96, é única, no importe de 75% e visa apenas, de forma conjunta, tanto o não pagamento (parcial ou total) do tributo devido, quanto a não apresentação da declaração ou a declaração inexata, sem mensurar o que foi aplicado para punir apenas a obrigação acessória.

Pela nova sistemática legal, as duas infrações, a saber, relativamente à obrigação principal e à obrigação acessória, são verificadas simultaneamente e, portanto, haverá a aplicação de apenas uma multa (de ofício).

Cumpre ressaltar que, no intuito de regular a aplicação das inovações trazidas pela citada Lei nº 11.941/09, mormente quanto ao entendimento e comparação para fins da mencionada retroação benéfica desta, foi editada a Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14, de 04/12/09, que em seu artigo 3º dispõe:

Art. 3º A análise da penalidade mais benéfica, a que se refere esta Portaria, será realizada pela comparação entre a soma dos valores das multas aplicadas nos lançamentos por descumprimento de obrigação principal, conforme o art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, e de obrigações acessórias, conforme §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, e da multa de ofício calculada na forma do art. 35A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009.

Assim, as multas mensais referente a obrigações tributárias acessórias deverão ser somadas às multas referentes às contribuições previdenciárias não declaradas em GFIP, referente a obrigações tributárias principais – quota patronal e GILRAT, para o confronto com a multa que seria aplicada em observância ao acima transcrito.

Assim, entendo que, no que se refere à aplicada, o procedimento fiscal não merece reparos.

Com relação à alegação de efeito confiscatório da penalidade aplicada, é oportuno esclarecer que a vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo autoridade administrativa apenas aplicá-la, nos moldes da legislação que a instituiu.

A vedação de que cuida o art. 150, IV, da Constituição Federal dirige-se ao legislador com o intuito de impedir a instituição de tributo que tenha em seu conteúdo aspectos ameaçadores à propriedade ou à renda tributada, mediante, por exemplo, a aplicação de alíquotas muito elevadas. Portanto, a observância desse princípio relaciona-se com o momento de instituição do tributo ou de determinação da multa a ser aplicada no caso de falta de recolhimento. Conclui-se que, uma vez vencida a etapa da sua criação, não configura confisco a aplicação da lei tributária.

Vale lembrar que a atividade administrativa é plenamente vinculada ao cumprimento das disposições legais. Nesse sentido, o ilustre jurista Alexandre de Moraes (curso de direito constitucional, 17ª ed. São Paulo. Editora Atlas 2004.314) colaciona valorosa lição: *“o tradicional princípio da legalidade, previsto no art. 5º, II, da CF, aplica-se normalmente na administração pública, porém de forma mais rigorosa e especial, pois o administrador público somente poderá fazer o que estiver expressamente autorizado em lei e nas demais espécies normativas, inexistindo, pois, incidência de vontade subjetiva. Esse princípio coaduna-se com a própria função administrativa, de executor do direito, que atua sem finalidade própria, mas sem em respeito à finalidade imposta pela lei, e com a necessidade de preservar-se a ordem jurídica”*

Portanto, a penalidade aplicada encontra fundamento nos dispositivos legais discriminados nos relatórios que compõem o Auto de Infração, não podendo ser afastada, como quer a recorrente, não havendo que se falar em ilegalidade da multa aplicada.

Ademais, conforme entendimento fixado no Parecer CJ 771/97, *“o guardião da Constituição Federal é o Supremo Tribunal Federal, cabendo a ele declarar a inconstitucionalidade de lei ordinária. Se o destinatário de uma lei sentir que ela é inconstitucional, o Pretório Excelso é o órgão competente para tal declaração. Já o administrador ou servidor público não pode se eximir de aplicar uma lei porque o seu destinatário entende ser inconstitucional quando não há manifestação definitiva do STF a respeito”*.

Dessa forma, o foro apropriado para questões dessa natureza não é o administrativo.

Ademais, o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 256/2009, veda aos Conselhos de Contribuintes afastar aplicação de lei ou decreto sob fundamento de inconstitucionalidade, conforme disposto em seu art. 62.

Dessa forma, concluo que o auto foi lavrado de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam a matéria, tendo o agente autuante identificado, de forma clara e precisa, a obrigação acessória descumprida e os fundamentos legais da autuação e da penalidade, bem como demonstrado, de forma discriminada, o cálculo da multa aplicada.

Nesse sentido

CONSIDERANDO tudo mais que dos autos consta,

Voto por CONHECER DO RECURSO VOLUNTÁRIO para, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

Bernadete de Oliveira Barros – Relatora

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 constatasse 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.

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 da benefício previdenciário, tendo em conta que, segundo o §3º do art. 29 da Lei 8.213/91, “*serão considerados para cálculo do salário-de-benefício os ganhos habituais do segurado empregado, a qualquer título, sob forma de moeda corrente ou de utilidades, sobre os quais tenha incidido contribuições previdenciárias, exceto o décimo-terceiro salário (gratificação natalina)*.” Se o cálculo do salário-de-benefício considerará a base de cálculo das contribuições, certamente a GFIP é um importante meio de prova dos valores sobre os quais incidiram as contribuições. Se aplicássemos o art. 44, inciso I da Lei 9.430/96, não haveria qualquer mecanismo de estímulo ao empregador para apresentar a GFIP. Iniciado o procedimento de ofício, seria aplicada, no mínimo, a multa de 75% sobre a diferença das contribuições sem que a apresentação da GFIP pudesse alterar tal valor. O empregador poderia simplesmente pagar a multa e continuar omissa em relação à GFIP, deixando o empregado sem este importante meio de prova para o cálculo do benefício de aposentadoria. Assim, a hermenêutica sistemática considerando o regime jurídico previdenciário reforça a necessidade de prevalência do art. 32-A.

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

Acrescentamos que não há no regime jurídico do procedimento de ofício previsto na MP 449, convertida na Lei 11.941/2009, a previsão para multa de mora pelo fato de ter ocorrido atraso no recolhimento. Trata-se de infração – o atraso no recolhimento – que deixou de ser punida por meio de procedimento de ofício. Outra infração similar, mas não idêntica, foi eleita pela lei: a falta de recolhimento. Apesar de mantermos nossa posição a respeito da inexistência de multa de mora no novo regime do procedimento de ofício, deixamos de apresentar tal voto em homenagem ao princípio da eficiência devido às reiteradas decisões

do Colegiado no sentido de manter a multa de mora que registraram nossa posição isolada. Assim, nosso voto é no sentido de, acompanhando os demais membros do Colegiado, manter a aplicação da multa de mora. No entanto, mantida a multa de mora, esta deve ser limitada a 20% com a retroatividade benéfica do art. 61 da Lei 9.430/96.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

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

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

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

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

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

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

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

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

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

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

Somente com a aplicação do art. 106, inciso II, alínea “a” do CTN para afastar a multa de mora no caso da empresa A é que teremos restaurada a situação de igualdade entre as empresas A e 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 15889.000323/2010-11
Acórdão n.º **2301-004.011**

S2-C3T1
Fl. 146

CÓPIA