



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

Processo n° 15983.001117/2008-27
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° **2803-002.887 – 3ª Turma Especial**
Sessão de 21 de novembro de 2013
Matéria CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PRVIDENCIÁRIAS - OBRIGAÇÕES
ACESSÓRIAS
Recorrente JOSÉ MARIA DE OLIVEIRA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/06/2004 a 31/12/2004

LEGITIMIDADE DO TITULAR DO CARTÓRIO PARA RESPONDER
PELA AUTUAÇÃO.

Cartório não possui personalidade jurídica, tampouco capacidade judiciária, não sendo sequer pessoa formal, portanto o auto de infração tem que ser lavrado na pessoa física, titular do cartório.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. CAPITULAÇÃO LEGAL.
DESCRIÇÃO DOS FATOS.

O auto de infração deverá conter, obrigatoriamente, entre outros requisitos formais, a capitulação legal e a descrição dos fatos. Somente a ausência total dessas formalidades é que implicará na invalidade do lançamento, por cerceamento do direito de defesa. Ademais, se o contribuinte revela conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as, uma a uma, de forma meticulosa, mediante impugnação, abrangendo não só outras questões preliminares como também razões de mérito, descabe a proposição de cerceamento do direito de defesa.

INCONSTITUCIONALIDADE. AFASTAMENTO DE NORMAS LEGAIS

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF não é competente para afastar a aplicação de normas legais e regulamentares sob fundamento de inconstitucionalidade.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DESCUMPRIMENTO. AUTO DE INFRAÇÃO.
ART. 32, IV, PARÁGRAFO 5º DA LEI Nº 8212/91.

Constitui infração às disposições inscritas no inciso IV do art. 32 da Lei nº 8.212/91 a entrega de GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores das contribuições sociais previdenciárias, sujeitando ao infrator à

pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada.

MULTA. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Em conformidade com o art. 106 do CTN, aplica-se a lei superveniente quando cominar penalidade menos gravosa que a prevista naquela vigente ao tempo da lavratura do Auto de Infração.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do Relator, para que a multa seja recalculada de acordo com o artigo 32-A, I, da Lei nº 8.212/91, se mais benéfica ao contribuinte.

(Assinado digitalmente)

Helton Carlos Praia de Lima - Presidente.

(Assinado digitalmente)

Natanael Vieira dos Santos - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Helton Carlos Praia de Lima (Presidente), Amilcar Barca Teixeira Junior, Oséas Coimbra Júnior, Natanael Vieira dos Santos, Gustavo Vettorato e Eduardo de Oliveira.

Relatório

1. Considerando que o recorrente traz em seu recurso voluntário, basicamente os mesmos argumentos apresentados na impugnação, e, por bem retratar os acontecimentos do presente processo, adoto, em parte, o Relatório do acórdão recorrido (fls. 59/60):

1.1. Trata-se de Auto de Infração lavrado por ter o contribuinte informado a GFIP - Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social, com dados não correspondentes a todos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, conforme o Relatório Fiscal da Infração (fls. 09/10) e o Relatório de Aplicação da Multa (fl. 11/12).

1.2. Não foram informados nas GFIP do período de 06 a 12/2004, as remunerações constantes das folhas de pagamento e recibos de pagamentos, conforme quadro demonstrativo informado no Relatório Fiscal da Aplicação da Multa (fl.11).

1.3. No Relatório Fiscal da Infração (fls. 09/10) consta que:

“O contribuinte em questão possuía no período de 01/01/2004 a 31/12/2004 vinte e quatro (24) empregados, tendo no referido período fiscalizado entregue GFIP com informações parciais. No período de 01/2004 a 07/2004 entregou na época oportuna, inicialmente, GFIP com as informações da FP apresentadas. De 08/2004 a 12/2004 passou a entregar de 4 a 5 GFIP em cada competência declarando informações individuais de 1 a 3 em, pregados em cada uma dessas GFIP. Ocorre que essas GFIP com informações parciais foram enviadas em 2005 e 2007 e com relação a competência 06/2004 nova GFIP foi enviada em 2007, informando apenas base para o FGTS e 0,00 para a Previdência referente a um empregado.

(...).

(...) Dessa forma para as competências 06/2004 e 08/2004 a 12/2004 resta como contribuição declarada apenas a relativa a última informação procedida em 2007.”

1.4. Tal fato constitui infração ao inciso IV, parágrafo 5º do artigo 32 da Lei nº. 8.212, de 24/07/1991, com a redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/1997, c/c o inciso IV, parágrafo 4º do artigo 225 do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº. 3.048/99.

1.5. A multa aplicada está prevista no artigo 32, parágrafo 5º, da Lei nº 8.212/91 e art. 284, inciso II e artigo 373, ambos, do Regulamento da Previdência Social - RPS, regulamentado pelo Decreto 3.048/99, atualizada pela Portaria Interministerial MPS/MF nº 77, e 11/03/2008, que, na data da autuação, correspondia a R\$15.058,68 (quinze mil, cinquenta e oito reais e sessenta e oito centavos), conforme descrito no Relatório Fiscal da Aplicação da Multa (fls. 11/12).

2. Devidamente cientificado, em 16.10.2008 (AR fl. 23), do lançamento fiscal, o autuado apresentou em 17/10/2008 impugnação (fls. 25/38), sobre a qual a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campinas (SP) proferiu acórdão que restou assim ementado:

“PREVIDÊNCIA SOCIAL. TITULAR DE CARTÓRIO. EQUIPARAÇÃO À EMPRESA. FILIAÇÃO OBRIGATÓRIA.

O titular notarial ou registrador é filiado obrigatório da Previdência Social como contribuinte individual e equiparado à empresa, nos termos da legislação vigente, enquadrando-se como sujeito passivo da tributação previdenciária, em relação aos contratados que lhe prestem serviços.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DESCUMPRIMENTO.

Deixar a empresa de informar mensalmente ao INSS, através de Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social, os dados correspondentes aos fatos geradores das contribuições previdenciárias, constitui infração punível na forma da Lei.

MULTA. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Aplica-se a lei superveniente quando cominar penalidade menos severa que a prevista naquela vigente ao tempo da lavratura do Auto de Infração.

Impugnação Improcedente.

Crédito Tributário Mantido.” (fl. 58).

3. Cientificado do acórdão de primeira instância, em 25/05/2010, conforme faz prova o Aviso de Recebimento de fl. 72, o recorrente interpôs o recurso voluntário de fls. 74/84.

4. Ao apresentar seu inconformismo com a decisão *a quo*, em suas razões recursais, trazendo basicamente os argumentos utilizados na impugnação, o recorrente, ataca o lançamento fiscal, alegando em síntese que:

- a) no momento da fiscalização, já não mais respondia pelo Cartório, não sendo assim parte legítima do lançamento fiscal.
- b) durante a fiscalização teriam sido prestadas informações incorretas, obtidas de forma ilícita e omissões relevantes, notadamente em razão da fiscalização sem a concessão do constitucional direito de defesa, contrariando o comando contido no inciso LV do art. 5º da CF/88.
- c) os documentos fiscais sempre foram elaborados pela Contadora do Tabelionato, Sra. Tânia Mara da Costa Cardoso Nogueira, sem qualquer interferência do recorrente, razão pela qual eventual sanção não deve ser imputada a este e sim aquela, nos termos do art. 1.177 do Código Civil.

Processo nº 15983.001117/2008-27
Acórdão n.º **2803-002.887**

S2-TE03
Fl. 92

5. Não tendo havido contrarrazões por parte da Fazenda Nacional, os autos foram remetidos a este Colegiado para apreciação do Recurso Voluntário.

É o relatório.

CÓPIA

Voto

Conselheiro Natanael Vieira dos Santos, Relator.

DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

1. Conheço do recurso voluntário, uma vez que foi tempestivamente apresentado, preenche os requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº. 70.235, de 6 de março de 1972 e passo a analisá-lo.

DA ILEGITIMIDADE DE PARTE

2. O recorrente, sob a alegação de que na época da ocorrência dos fatos não mais seria o titular do Cartório, busca justificar-se da não responsabilidade pela imputação da obrigação tributária, declarando-se como pessoa não legítima para suportar a exigência fiscal. A legislação e a jurisprudência, contudo, se posiciona exatamente ao contrário do que afirma o autuado, como pode ser visto na sequência.

3. Quanto ao desenvolvimento das atividades cartorárias, é importante inicialmente frisar-se que os serviços notariais e de registro são exercidos em caráter privado, por delegação do Poder Público, nos termos do art. 236 da Constituição Federal de 1988, sendo norma autoaplicável, recaindo a responsabilidade tributária sobre o titular do cartório.

4. Veja-se que a Lei nº 8.935/94 dispõe sobre a responsabilidade pessoal dos titulares de serviços notariais e de registro, não reconhecendo qualquer personalidade jurídica para os cartórios, estabelecendo o seguinte:

“Lei nº 8.935, de 18 de novembro de 1994.

(...).

Art. 3º. Notário, ou tabelião, e oficial de registro, ou registrador, são profissionais do direito, dotados de fé pública, a quem é delegado o exercício da atividade notarial e de registro.

(...).

Art. 21. O gerenciamento administrativo e financeiro dos serviços notariais e de registro é da responsabilidade exclusiva do respectivo titular, inclusive no que diz respeito às despesas de custeio, investimento e pessoal, cabendo-lhe estabelecer normas, condições e obrigações relativas à atribuição de funções e de remuneração de seus prepostos de modo a obter a melhor qualidade na prestação dos serviços.

Art. 22. Os notários e oficiais de registro responderão pelos danos que eles e seus prepostos causem a terceiros, na prática de atos próprios da serventia, assegurando aos primeiros direito de regresso no caso de dolo ou culpa dos prepostos.”

5. Assim, por não ter o cartório personalidade jurídica, nos termos da legislação pertinente, especialmente o que estabelece o art. 21 da Lei nº 8.935/94, as atividades da serventia são desenvolvidas sempre sob responsabilidade do seu titular.

6. Em linha com o apontado, quanto à personalidade jurídica do cartório, para os efeitos de responsabilidade, a jurisprudência do STJ é no sentido de que o tabelionato não se trata de pessoa jurídica, tampouco possui capacidade judiciária, não sendo sequer pessoa formal, portanto, o auto de infração tem que ser lavrado na pessoa física do titular ou responsável pelo cartório. Foi assim a manifestação da referida Corte, ao proferir decisão no Recurso Especial nº 545.613/MG, que teve como Relator o Ministro CESAR ASFOR ROCHA, QUARTA TURMA, julgado em 08/05/2007, cuja publicação ocorreu no Diário da Justiça em 29 de junho de 2007, p. 630, nestes termos:

“PROCESSO CIVIL. CARTÓRIO DE NOTAS. PESSOA FORMAL. AÇÃO INDENIZATÓRIA. RECONHECIMENTO DE FIRMA FALSIFICADA. ILEGITIMIDADE PASSIVA.

O tabelionato não detém personalidade jurídica ou judiciária, sendo a responsabilidade pessoal do titular da serventia. No caso de dano decorrente de má prestação de serviços notariais, somente o tabelião à época dos fatos e o Estado possuem legitimidade passiva.

Recurso conhecido e provido.”

7. Especificamente na esfera tributária, e em consonância com a legislação previdenciária, tem-se jurisprudência do TRF3 onde evidencia-se que os cartórios extrajudiciais não possuem personalidade jurídica, razão pela qual a responsabilidade tributária recai sobre o titular do cartório, *in verbis*:

“Processo APELREEX 00040627520064036104 APELREEX - APELAÇÃO/REEXAME NECESSÁRIO - 1314208, Relator(a) DESEMBARGADOR FEDERAL NERY JUNIOR, Sigla do órgão TRF3, Órgão julgador TERCEIRA TURMA, Fonte e-DJF3 Judicial 1 DATA:18/10/2010 PÁGINA: 362

EXECUÇÃO FISCAL. CARTÓRIO .ILEGITIMIDADE PASSIVA. APELAÇÃO IMPROVIDA..

1. Os Cartórios de Nota não possuem personalidade jurídica própria, já que prestam serviço público fiscalizada pelo Poder Judiciário.

2. Os serviços notariais são delegados a um particular por meio de concurso público de provas e títulos, que é o responsável tributário.

3. A responsabilidade tributária destes entes recai sobre o Tabelião/Oficial de Cartório que atuava a época da ocorrência dos fatos geradores.

4. Apelação improvida.

Data da Decisão 30/09/2010. Data da Publicação 18/10/2010.”

8. Quanto ao fato de que no momento da fiscalização, já não mais respondia o recorrente pelo Cartório, esse aspecto não cabe ser analisado e nem tomado como justificativa para exonerar o autuado da responsabilidade fiscal a ele imposta. Isto porque, nos termos da lei, os cartórios configuram-se como instituições administrativas, desprovidas de personalidade jurídica e de patrimônio próprio, não se caracterizando, assim, como empresa ou entidade, o que afasta sua legitimidade passiva *ad causam* para responder por eventuais débitos tributários. Por se tratar de serviço prestado por delegação do Estado, apenas a pessoa do titular do cartório possui legitimidade para responder por eventuais créditos previdenciários os quais devem ser lançados, insisto, diretamente em nome da pessoa física que efetivamente ocupava o cargo a época dos fatos jurígenos tributários – Princípio *tempus regit actum*.

9. Dessa forma, rechaço as alegações do recorrente de que não seria parte ilegítima no lançamento fiscal, por conseguinte entendendo como tendo sido correta a autuação na pessoa do Sr. José Maria de Oliveira que, na época dos fatos, era o titular responsável pelo 4º Cartório de Notas.

DA OBTENÇÃO DE INFORMAÇÕES POR MEIO ILÍCITO

10. Alega o recorrente que durante a fiscalização teriam sido obtidas informações de forma ilícita e com omissões relevantes. No entanto, no que tange a ilicitude, compulsando os autos verifica-se que tal alegação não deve prosperar, haja vista à existência de procedimento fiscalizatório em conformidade com a legislação vigente, onde os dados e documentos necessários ao lançamento em análise foram obtidos regulamente do sujeito passivo pela autoridade fiscal.

11. Igualmente não tem o condão de invalidar o procedimento fiscalizatório em análise a alegação por supostas omissões relevantes, até porque, se genericamente foram apontadas, em nenhum momento trouxe o recorrente provas de quais seriam essas informações omitidas. De sorte que, alegações verbais ou materializada em recurso, sem o amparo, se quer de indício de prova material, não desincumbe o recorrente do ônus probatório.

12. Sem que o recorrente tenha se desincumbido do ônus de provar a obtenção das informações de forma ilícita, fato que poderia tornar nulo o procedimento administrativo, não há como acatar seus argumentos, tornando oportuna a lembrança do brocardo jurídico *allegatio et non probatio, quasi non allegatio*, ou seja, alegar sem provar equivale a não alegar.

13. Note-se que ilações nesse sentido e que, se provadas poderiam eventualmente ensejar a nulidade do lançamento por estar embasado em prova ilícita, não assiste razão ao recorrente. Isto porque a autuação teve como motivação, conforme apurado pela autoridade fiscal e a documentação disponibilizada, o fato de ter o autuado deixado de informar na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP, nas competências 06/2004 a 12/2004, as remunerações constantes das Folhas de Pagamento e Recibos de Pagamento, por conseguinte deixando de recolher as respectivas contribuições previdenciárias devidas, relativas à parte patronal, inclusive RAT, e dos segurados a seu serviço (fls. 09/10, item 1 do Relatório Fiscal da Infração).

14. Assim, dos autos não se vislumbra que a autoridade fiscal, para a lavratura do auto de infração, tenha se utilizado de informações obtidas por meio ilícito, sendo o procedimento fiscal regular em relação a esse aspecto.

DO CERCEAMENTO DA AMPLA DEFESA

15. Dos autos verifica-se que para o autuado foi concedido o prazo legal de 30 (trinta) dias, a contar da ciência do auto de infração, para apresentar a impugnação, sendo-lhe assegurado vistas ao processo, bem como a extração de cópias das peças necessárias a sua defesa, caso quisesse, garantindo-se desta forma o contraditório e a ampla defesa.

16. Ademais, a jurisprudência é mansa e pacífica no sentido de que quando o contribuinte revela conhecer as acusações que lhe foram impostas, rebatendo-as, uma a uma, de forma meticulosa, mediante extensa impugnação, abrangendo não só as questões preliminares como também as razões de mérito, descabe a proposição de cerceamento do direito de defesa.

17. Quanto ao procedimento fiscal realizado pela agente do fisco, verifica-se que foi efetuado dentro da estrita legalidade, com total observância ao Decreto nº 70.235, de 1972, que regula o Processo Administrativo Fiscal, não se vislumbrando, no caso sob análise, qualquer ato ou procedimento que tenha violado ou subvertido o princípio do devido processo legal.

18. Verifica-se, ainda, que o Auto de Infração (fl. 3), bem como o Termo de Encerramento do Procedimento Fiscal de fl. 17, identifica por nome e CEI o autuado, esclarece que foi lavrado na Delegacia da Receita Federal do Brasil em Santos - SP, cuja ciência foi efetuada regularmente, conforme o serviços de remessa de Registro Postal nº RO 2 5.0 2 5 4 5 2-0 BR e nº SX 602053461 BR – Sedex 10 em 15/10/2008 (fls. 20/21).

19. No presente caso, não se tem dúvidas de que o lançamento se deu em razão da constatação das irregularidades apontadas no Auto de Infração, lavrado sem que o recorrente comprovasse efetivamente as suas alegações e suficientes para cancelamento do Auto de Infração sob análise.

20. Veja-se que o Auto de Infração, ora guerreado, em atendimento a legislação pertinente, entre outros requisitos formais, contem a capitulação legal e a descrição dos fatos, o que significa dizer que somente a ausência total dessas formalidades é que implicará na invalidade do lançamento, por cerceamento do direito de defesa. Nesses autos o lançamento encontra-se revestidos desses requisitos, e, tanto é verdade que, da peça impugnatória, verifica-se que ao autuado, reiterou-se, possibilitou-se ele conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as, uma a uma, de forma meticulosa, mediante impugnação, abrangendo não só outras questões preliminares como também razões de mérito, de forma que, descabe a proposição de cerceamento do direito de defesa.

21. Ora, o lançamento, como ato administrativo vinculado, celebra-se com estrita observância dos pressupostos estabelecidos pelo art. 142 do Código Tributário Nacional CTN, cuja motivação deve estar apoiada estritamente na lei, sem a possibilidade de realização de um juízo de oportunidade e conveniência pela autoridade fiscal. O ato administrativo deve estar consubstanciado por instrumentos capazes de demonstrar, com segurança e certeza, os legítimos fundamentos reveladores da ocorrência do fato jurídico tributário. Isso tudo foi observado quando da imputação da penalidade ao autuado, através do Auto de Infração lavrado.

22. Assim, não acolho os argumentos do recorrente de que no procedimento fiscal ocorreu cerceamento de defesa, haja vista que no caso foi observado todos os requisitos legais necessários, constatando-se, portanto, que a autuação é plenamente válida.

DA RESPONSABILIDADE E IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO

23. Em busca de eximir-se da responsabilidade pela o ato infracional praticado, o recorrente, em síntese, nesse ponto, alega que “*a atividade precípua da Serventia então sob a responsabilidade do Autuado não era contábil e assim sendo, competia-lhe apenas ao receber as guias de recolhimento efetuar os pagamentos em suas épocas próprias, de acordo com instruções recebidas exatamente da Contadora (...)*”, Sra. Tânia Mara da Costa Cardoso Nogueira, a qual para essa função fora contratada como responsável pela contabilidade do Tabelionato e como tal tinha a incumbência profissional para elaborar todos os documentos fiscais do cartório.

24. Em razão dessa atribuição deferida, contratualmente, a contadora do cartório, por entender o recorrente que não deu causa a autuação, entende que se procedente o auto de infração, deve o mesmo ser de responsabilidade da contadora, a luz do que dispõe o art. 1.177 do Código Civil, *in verbis*:

“Art. 1.177. Os assentos lançados nos livros ou fichas do preponente, por qualquer dos prepostos encarregados de sua escrituração, produzem, salvo se houver procedido de má-fé, os mesmos efeitos como se o fossem por aquele.”

Parágrafo único. No exercício de suas funções, os prepostos são pessoalmente responsáveis, perante os preponentes, pelos atos culposos; e, perante terceiros, solidariamente com o preponente, pelos atos dolosos.”

25. Sem maiores digressões, e, com todo respeito ao entendimento do recorrente, seus argumentos não se sustentam e não devem prosperar. Isto porque os fundamentos que o autuado se vale no Código Civil não se aplica ao Direito Tributário, pois, no caso, admiti-los seria o mesmo que, na via contratual privada, admitir a alteração de um dos aspectos pessoais (sujeito passivo) da regra matriz tributária, o que encontra óbice no art. 123 do Código Tributário Nacional, onde está previsto que, salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, em matéria tributária não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

26. Apenas para efeito de argumentação, ainda que se entenda que ao caso seja aplicável o disposto no art. 1.177 do Código Civil, mesmo assim a responsabilidade pelo ato infracional não teria como ser imposta a contadora, Sra. Tânia Mara da Costa Cardoso Nogueira, uma vez que não há nos autos comprovação que a mesma tenha agido com má fé ou dolo. Neste contexto, concordo com os julgadores *a quo* quando afirmam (fl.66):

“(...) tanto no parágrafo único do artigo 1.177 como no caput do artigo 1.178 do Código Civil está sacramentado que a responsabilidade é do preponente, no presente caso, o Sr. José Maria. Isto porque não se comprovou nos autos qualquer ação de má-fé ou dolosa efetivada pelo profissional responsável pela escrituração contábil do 4º Tabelião.”

27. Do acima arrazoado, entendo que o sujeito passivo da obrigação tributária está perfeito e legalmente identificado pela autoridade fiscal, impossibilitando com isto e pelas razões já apontadas imputar a responsabilidade desses autos a pessoa diferente do Sr. José Maria de Oliveira.

DA INCONSTITUCIONALIDADE DO CONTIDO NO ITEM 1.2 DO RELATÓRIO FISCAL

28. O recorrente afirma que não bastasse a ilegitimidade passiva, **o contido no item 1.2 do Relatório Fiscal se afigura inconstitucional por não respeitar o princípio da isonomia**, tomando para tanto o apontado no referido relatório no sentido “*de que os cartórios não tem personalidade jurídica embora sejam obrigados a inscrição em CNPJ, e, por conta disso equiparados a empresa*”.

29. Ocorre que, é flagrante o equívoco do recorrente ao fazer essa remissão ao Relatório Fiscal da Infração, eis que, simplesmente, o item mencionado não existe e no demais constante do referido documento, não se detecta em relação a que faz tal afirmativa o autuado.

30. É oportuno esclarecer que, mesmo que o referenciado pelo recorrente constasse no Relatório Fiscal, por absoluta falta de competência, não cabe a esta Corte Administrativa se pronunciar sobre inconstitucionalidade de leis, e, quando for o caso, tais discussões estão reservadas ao Poder Judiciário.

31. Neste diapasão é o que preconiza o art. 26-A, *caput* do Decreto 70.235/1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências, *in verbis*:

“Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

(...).

§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

II – que fundamente crédito tributário objeto de: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei no 10.522, de 19 de julho de 2002; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

b) *súmula da Advocacia Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar no 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).*

c) *pareceres do Advogado Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar no 73, de 10 de fevereiro de 1993. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)”(gn).*

32. É no mesmo sentido a Súmula nº 2 do CARF, publicada no D.O.U. em 22/12/2009, que expressamente veda a este Conselho se pronunciar acerca da inconstitucionalidade de lei tributária.

“Súmula CARFnº 2:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”.

DO DESCUMPRIMENTO DA OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA

33. Em síntese, se extraia dos autos que o recorrente foi autuada por ter deixado de informar na GFIP a remuneração de seus empregados, declarando parcialmente no período fiscalizado as remunerações pagas ou creditadas, com inclusão na citada guia de apenas parte da Folha de Pagamento, conduta esta da qual resultou na redução do valor das contribuições sociais previdenciárias devidas, tanto pelo autuado como pelos segurados a seu serviço.

34. Tal fato constitui infração ao inciso IV, parágrafo 5º do artigo 32 da Lei nº. 8.212, de 24/07/1991, com a redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/1997, c/c o inciso IV, parágrafo 4º do artigo 225 do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº. 3.048/99, sujeitando-se o infrator a aplicação da multa prevista no art. 284, inciso II, c/c o art. 373, ambos do RPS.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

“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 (redação dada pela lei 9.528/97)

(...).

§ 5º *A apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no parágrafo anterior. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).”*

Decreto nº 3.048/99 - Regulamento da Previdência Social - RPS

“Art.225. A empresa é também obrigada a:

IV - informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social, por intermédio da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social, na forma por ele estabelecida, dados cadastrais, todos os fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse daquele Instituto;

(...).

§ 4º - O preenchimento, as informações prestadas e a entrega da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social são de inteira responsabilidade da empresa, (g.n).”

(...).

Art. 284. A infração ao disposto no inciso IV do **caput** do art. 225 sujeitará o responsável às seguintes penalidades administrativas:

(...).

II - cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no inciso I, pela apresentação da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social com dados não correspondentes aos fatos geradores, seja em relação às bases de cálculo, seja em relação às informações que alterem o valor das contribuições, ou do valor que seria devido se não houvesse isenção ou substituição, quando se tratar de infração cometida por pessoa jurídica de direito privado beneficente de assistência social em gozo de isenção das contribuições previdenciárias ou por empresa cujas contribuições incidentes sobre os respectivos fatos geradores tenham sido substituídas por outras; e (Redação dada pelo Decreto nº 4.729, de 9/06/2003).

(...).

Art.373. Os valores expressos em moeda corrente referidos neste Regulamento, exceto aqueles referidos no art. 288, são reajustados nas mesmas épocas e com os mesmos índices utilizados para o reajustamento dos benefícios de prestação continuada da previdência social.

(...).”

35. Dos dispositivos apontados, fica nítido o não cumprimento regular das obrigações acessórias relacionadas às contribuições sociais previdenciárias, como estabelecido na legislação, passível, portanto de punibilidade.

DA APLICAÇÃO DA MULTA

36. No que tange à regra aplicável ao caso em análise, tendo em vista a superveniência de legislação mais benéfica no que se refere a penalidade por descumprimento de obrigação acessória passo a análise da matéria.

37. Ocorre que a Lei n.º 11.941, de 2009, alterou a Lei n.º 8.212/91 para abrandar os valores da multa aplicada:

“Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas:

I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e.

II – de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo.

§ 1º Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso II do caput deste artigo, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo fixado para entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não-apresentação, a data da lavratura do auto de infração ou da notificação de lançamento.

§ 2º Observado o disposto no § 3º deste artigo, as multas serão reduzidas:

I – à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou .

II – a 75% (setenta e cinco por cento), se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação.

§ 3º A multa mínima a ser aplicada será de:

I – R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e.

II – R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos.”

38. Diante da regulamentação acima exposta, é possível identificar as regras do artigo 32-A:

a) é regra aplicável a uma única espécie, dentre tantas outras existentes, de declaração: a Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP;

- b) é possibilitado ao sujeito passivo entregar a declaração após o prazo legal, corrigi-la ou suprir omissões antes de algum procedimento de ofício que resultaria em autuação;
- c) regras distintas para a aplicação da multa nos casos de falta de entrega/entrega após o prazo legal e nos casos de informações incorretas/omitidas; sendo no primeiro caso, limitada a vinte por cento da contribuição;
- d) desvinculação da obrigação de prestar declaração em relação ao recolhimento da contribuição previdenciária;
- e) reduções da multa considerando ter sido a correção da falta ou supressão da omissão antes ou após o prazo fixado em intimação; e
- f) fixação de valores mínimos de multa.

39. Nesse momento, passo a examinar a natureza da multa aplicada com relação à GFIP, sejam nos casos de “*falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo*” ou “*informações incorretas ou omitidas*”.

40. O inciso II do artigo 32-A manteve a desvinculação entre as obrigações do sujeito passivo: acessória, quanto à declaração em GFIP e principal, quanto ao pagamento da contribuição previdenciária devida:

*“II – de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, **ainda que integralmente pagas**, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo.”*

41. Dessa forma, depreende-se da leitura do inciso que o sujeito passivo estará sujeito à multa prevista no artigo, mesmo nos casos em que efetuar o pagamento em sua integralidade, ou seja, cem por cento das contribuições previdenciárias.

42. E fazendo uma comparação do referido dispositivo com o artigo 44 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996 (que trata das multas quando do lançamento de ofício dos tributos federais) percebe-se que as regras diferem entre si, pois as multas nele previstas incidem em razão da falta de pagamento ou, quando sujeito a declaração, pela falta ou inexatidão da declaração:

“LEI Nº 9.430, DE 27 DE DEZEMBRO DE 1996.

Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências.

(...).

Seção V

Normas sobre o Lançamento de Tributos e Contribuições

Multas de Lançamento de Ofício

Art.44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I- de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II- cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis”.

43. Outra diferença é que as multas elencadas no artigo 44 justificam-se pela necessidade de realização de lançamento pelo fisco, já que o sujeito passivo não efetuou o pagamento, sendo calculadas independentemente do decurso do tempo, eis que a multa de ofício não se cumula com a multa de mora. A finalidade é exclusivamente fiscal, diferentemente do caso da multa prevista no artigo 32-A, em que independentemente do pagamento/recolhimento da contribuição previdenciária, o que se pretende é que, o quanto antes (daí a gradação em razão do decurso do tempo), o sujeito passivo preste as informações à Previdência Social, dados esses que viabilizam a concessão dos benefícios previdenciários.

44. Feitas essas considerações, tenho por certo que as regras postas no artigo 44 aplicam-se aos processos instaurados em razão de infrações cometidas sobre a GFIP. No que se refere à “*falta de declaração e nos de declaração inexata*”, deve-se observar o preceito por meio do qual a norma especial prevalece sobre a geral, uma vez que o artigo 32-A da Lei nº 8.212/1991 traz regra aplicável especificamente a uma espécie de declaração que é a GFIP, devendo assim prevalecer sobre as regras do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 o qual se aplicam a todas as demais declarações a que estão obrigados os contribuintes e responsáveis tributários. Pela mesma razão, também não pode ser aplicado o artigo 43 da mesma lei:

“Auto de Infração sem Tributo

Art.43.Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.”

45. Resumindo, é possível concluir que para a aplicação de multas pelas infrações relacionadas à GFIP devem ser observadas as regras do artigo 32-A da Lei nº 8.212/1991 que regulam exaustivamente a matéria, sendo irrelevante a existência ou não pagamento/recolhimento e qual tenha sido a multa aplicada no documento de constituição do crédito relativo ao tributo devido.

46. Quanto à cobrança de multa nesses lançamentos, realizados no período anterior à MP nº 449/2008, entendo que não há como aplicar o artigo 35-A, pois poderia haver retroatividade maléfica, o que é vedado; nem tampouco a nova redação do artigo 35.

47. Os dispositivos legais não são interpretados em fragmentos, mas dentro de um conjunto que lhe dê unidade e sentido. As disposições gerais nos artigos 44 e 61 são apenas partes do sistema de cobrança de tributos instaurado pela Lei nº 9.430/1996. Quando da falta de pagamento de tributos são cobradas, além do principal e juros moratórios, valores relativos às penalidades pecuniárias, que podem ser a **multa de mora**, quando embora a destempo tenha o sujeito passivo realizado o pagamento/recolhimento antes do procedimento de ofício, ou a **multa de ofício**, quando realizado o lançamento para a constituição do crédito. Essas duas espécies são excludentes entre si. Essa é a sistemática adotada pela lei. As penalidades pecuniárias incluídas nos lançamentos já realizados antes da MP nº 449/2008 são, por essa nova sistemática aplicável às contribuições previdenciárias, **conceitualmente multa de ofício** e pela **sistemática anterior multa de mora**. Do que resulta uma conclusão inevitável: independentemente do nome atribuído, a multa de mora cobrada nos lançamentos anteriores à MP nº 449/2008 não é a mesma da multa de mora prevista no artigo 61 da Lei nº 9.430/1996. Esta somente tem sentido para os tributos recolhidos a destempo, mas espontaneamente, sem procedimento de ofício. Seguem transcrições:

“Art.35.Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas “a”, “b” e “c” do parágrafo único do art. 11, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996.

Art.35-A.Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Seção IV

Acréscimos Moratórios Multas e Juros

Art.61.Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

Redação anterior do artigo 35:

Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos:

I - para pagamento, após o vencimento de obrigação não incluída em notificação fiscal de lançamento:

- a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação;*
- b) quatorze por cento, no mês seguinte;*
- c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação;*

II - para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento:

- a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação;*
- b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação;*
- c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS;*
- d) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa;"*

48. No que tange aos autos de infração referentes à GFIP, que foram lavrados antes da MP nº 449/2008, importa que seja feita a análise quanto à aplicação do artigo 106, inciso II, alínea "c" do CTN:

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

(...).

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

- a) quando deixe de defini-lo como infração;*
- b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;*
- c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática."*

49. E como pode ser notado, as novas regras trazidas pelo artigo 32-A são, a priori, mais benéficas que as anteriores, posto que nelas há limites inferiores, senão vejamos: no caso da falta de entrega da GFIP e omissão de fatos geradores, a multa não pode exceder a 20% da contribuição previdenciária, no primeiro caso; e será de R\$ 20,00 por grupo de 10 informações omitidas ou incorretas, no segundo caso.

50. Portanto, nos casos mais benéficos ao sujeito passivo, consoante o disposto no artigo 106 do CTN, a multa deve ser reduzida para adequá-la ao artigo 32-A. Porém, nos casos em que a multa contida no auto de infração é inferior à que seria aplicada pelas novas regras, não há como se falar em retroatividade.

51. Pelas razões acima apontadas entendo que os valores impostos pelo fisco devem ser recalculados, conforme o novo regramento do citado artigo 32-A, I, e comparados com o constantes dos presentes autos, prevalecendo a regra que for mais benéfica para o contribuinte.

CONCLUSÃO

52. Por todo o exposto, voto no sentido de conhecer do recurso e dar-lhe parcial provimento para que a multa seja recalculada de acordo com o artigo 32-A, I, da Lei nº 8.212/91, se mais benéfica ao contribuinte.

É como voto.

(Assinado digitalmente)

Natanael Vieira dos Santos.