



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

Processo nº 15983.001192/2009-79
Recurso nº 999.999 Voluntário
Acórdão nº 2301-003.159 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de outubro de 2012
Matéria REMUNERAÇÃO DE SEGURADOS: PARCELAS EM FOLHA DE PAGAMENTO
Recorrente EMPREENDIMENTOS IRMÃOS ANDRADE DA BAIXADA SANTISTA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2006

CONTRIBUIÇÃO INCIDENTE SOBRE FOLHA DE PAGAMENTO

A empresa está obrigada a recolher as contribuições devidas incidentes sobre todas as remunerações pagas aos segurados que lhe prestam serviços.

AUSÊNCIA DE CERCEAMENTO DE DEFESA

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

AUXÍLIO ALIMENTAÇÃO *IN NATURA* - NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA

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

LANÇAMENTOS REFERENTES FATOS GERADORES ANTERIORES A MP 449. MULTA MAIS BENÉFICA. APLICAÇÃO DA ALÍNEA “C”, DO INCISO II, DO ARTIGO 106 DO CTN. LIMITAÇÃO DA MULTA MORA APLICADA ATÉ 11/2008.

A mudança no regime jurídico das multas no procedimento de ofício de lançamento das contribuições previdenciárias por meio da MP 449 enseja a aplicação da alínea “c”, do inciso II, do artigo 106 do CTN. No tocante à multa mora até 11/2008, esta deve ser limitada ao percentual previsto no art. 61 da lei 9.430/96, 20%.

APLICAÇÃO DA MULTA DE 75% COMO MULTA MAIS BENÉFICA ATÉ 11/2008. AJUSTE QUE DEVE CONSIDERAR A MULTA DE MORA E MULTA POR INFRAÇÕES RELACIONADAS À GFIP.

Em relação aos fatos geradores até 11/2008, nas competências nas quais a fiscalização aplicou a penalidade de 75% prevista no art. 44 da Lei 9.430/96 por concluir se tratar da multa mais benéfica quando comparada aplicação conjunta da multa de mora e da multa por infrações relacionadas a GFIP, deve ser mantida a penalidade equivalente à soma de: multa de mora limitada a 20% e multa mais benéfica quando comparada a multa do art. 32 com a multa do art. 32-A da Lei 8.212/91.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, I) Por unanimidade de votos: a) em dar provimento ao recurso, na questão dos valores referentes ao auxílio alimentação sem a inscrição no Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT), nos termos do voto da Relatora; II) Por maioria de votos: a) em dar provimento parcial ao recurso, para retificar a multa, nos termos do voto do Redator. Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira, que votaram em manter a multa aplicada; II) Por unanimidade de votos: a) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para, nas competências que a fiscalização aplicou somente a penalidade prevista na redação, vigente até 11/2008, do Art. 35 da Lei 8.212/1999, esta deve ser mantida, mas limitada ao determinado no Art. 61, da Lei nº 9.430/1996, se mais benéfica à Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a); b) em negar provimento ao Recurso nas demais alegações da Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a); III) Por voto de qualidade: a) em dar provimento parcial ao recurso para, até 11/2008, nas competências que a fiscalização aplicou a penalidade de 75% (setenta e cinco por cento), prevista no art. 44, da Lei 9.430/96, por concluir se tratar da multa mais benéfica quando comparada aplicação conjunta da multa de mora e da multa por infrações relacionadas à GFIP - deve ser mantida a penalidade equivalente à soma de: *) multa de mora limitada a 20%; e *) multa mais benéfica quando comparada a multa do art. 32 com a multa do art. 32-A da Lei 8.212/91, nos termos do voto do Redator. Vencidos os Conselheiros Leonardo Henrique Pires Lopes, Wilson Antonio de Souza Correa e Damião Cordeiro de Moraes, que votaram em dar provimento parcial ao Recurso, para que seja aplicada a multa prevista no Art. 61, da Lei nº 9.430/1996, se mais benéfica à Recorrente. Redator: Mauro José Silva.

MARCELO OLIVEIRA - Presidente.

BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS - Relator.

Mauro José Silva - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Oliveira (Presidente), Adriano Gonzales Silvério, Bernadete de Oliveira Barros, Damião Cordeiro de Moraes, Mauro José Silva, Leonardo Henrique Lopes

Relatório

Trata-se de crédito previdenciário lançado contra a empresa acima identificada, referente às contribuições devidas à Seguridade Social, correspondentes à contribuição da empresa, incidente sobre a remuneração dos segurados a seu serviço, e a destinada ao financiamento dos benefícios decorrentes dos riscos ambientais do trabalho.

Conforme Relatório Fiscal (fls. 39), constitui fato gerador da contribuição lançada o pagamento de remuneração aos segurados, empregados e contribuintes individuais, que prestaram serviços à empresa, e integram o presente lançamento, além dos acréscimos legais – DAL (10/2006), a diferença de contribuição devida e não recolhida, incidente sobre valores constantes das folhas de pagamentos e sobre base de cálculo aferida indiretamente, relativa à auxílio alimentação in natura, sem o PAT.

A autoridade lançadora salienta que os valores lançados não foram informados na GFIP, o que, em tese, configura crime de sonegação contra a Previdência Social, disposto no Código Penal, Decreto-Lei no. 2.848, de 07 de dezembro de 1940, em seu art. 337-A, inciso I.

Informa que foram apropriadas, como crédito do contribuinte, todas GPS recolhidas, inclusive as de retenção de 11%, cuja relação se encontra no RADA, observando que apenas três das GPS apresentadas foram desconsideradas, quais sejam, uma no valor de R\$ 1.268,29, que foi recolhida em duplicidade no código 2631, pela tomadora, e as outras, ambas no valor de R\$ 4.400,00, referentes aos meses 11 e 12/06, referentes a recolhimentos nesse mesmo código (2631) em nome do contribuinte, sem, contudo, a devida contraprestação em NF/fatura.

Esclarece que, em observância ao disposto no art. 106, inciso II, alínea “c”, do CTN, 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, aplicou-se a multa de mora de 24%, mas, naquelas competências em que a multa atual é a mais benéfica, lançou-se a multa de ofício de 75%.

A recorrente impugnou o débito e a Secretaria da Receita Federal do Brasil, por meio do Acórdão 05-34.997, da 6ª Turma da DRJ/CPS (fls. 1.909), julgou a impugnação improcedente, mantendo o crédito tributário.

Inconformada com a decisão, a recorrente apresentou recurso tempestivo (fls. 1.920), alegando, em síntese, o que se segue.

Preliminarmente, alega que sua impugnação não foi apreciada em sua totalidade, e que questões de grande relevância não foram observadas pela primeira instância administrativa, que deixou de apresentar nova planilha que pudesse esclarecer ao contribuinte os motivos para a manutenção da penalidade inicialmente imposta, o que configura afronta à Ampla Defesa, na medida em que deixa de indicar com clareza o que ainda estaria irregular.

No que tange ao tema da Cesta Básica, entende que a manutenção da condenação imposta à Recorrente vai na contra mão do que já decide o Poder Judiciário.

Insurge-se contra o envio da Representação Fiscal para Fins Penais, argumentando que, no caso em tela, nem mesmo em tese houve ocorrência de irregularidades, e assevera que o Acórdão guerreado deixou de observar os números contábeis, trocando-os pelas palavras prontas e cerceando o direito de a Recorrente realizar prova contábil, o que deveria ter ocorrido após a indicação de dúvidas contidas no voto que orientou a formação do Julgado, e antes da efetivação deste.

Finaliza requerendo o conhecimento e provimento do Recurso Voluntário, no sentido de ser reconhecida a nulidade do Acórdão recorrido por cerceamento de defesa e, no mérito, para reconhecer as falhas praticadas pela fiscalização, cancelando-se o Auto de Infração ligado ao presente procedimento administrativo.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Bernadete De Oliveira Barros

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

Da análise do recurso apresentado, registro o que se segue.

Preliminarmente, a autuada alega nulidade da decisão de primeira instância por cerceamento de defesa, argumentando que sua impugnação não foi apreciada em sua totalidade, e que não foi apresentada nova planilha que pudesse esclarecer ao contribuinte os motivos para a manutenção da penalidade inicialmente imposta.

Assevera ainda que o Acórdão guerreado deixou de observar os números contábeis, trocando-os pelas palavras prontas e cerceando o direito da Recorrente de realizar prova contábil, o que deveria ter ocorrido após a indicação de dúvidas contidas no voto que orientou a formação do Julgado, e antes da efetivação deste.

Contudo, não se vislumbra o cerceamento de defesa alegado pela recorrente.

É oportuno esclarecer que o órgão julgador não está obrigado a apreciar toda e qualquer alegação apresentada pela recorrente, mas tão somente aquelas que possuem o condão de formar ou alterar sua convicção.

Tal entendimento encontra respaldo em jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça aplicada subsidiariamente conforme se depreende do Recurso Especial, cuja ementa transcrevo abaixo:

*RESP 208302 / CE ; RECURSO ESPECIAL1999/0023596-7 –
Relator: Ministro Edson Vidigal – Quinta Turma – Julgamento
em 01/06/1999 – Publicação em 28/06/1999 – DJ pág 150*

*PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO PARA
FINS DE PREQUESTIONAMENTO. ADMISSIBILIDADE.
REFERÊNCIA A CADA DISPOSITIVO LEGAL INVOCADO.
DESNECESSIDADE.*

*1. Legal a oposição de Embargos Declaratórios para pré
questionar matéria em relação a qual o Acórdão embargado
omitiu-se, embora sobre ela devesse se pronunciar; o juiz não
está obrigado, entretanto, a responder todas as alegações das
partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para
fundar a decisão.*

2. Recurso não conhecido.

*REsp 767021 / RJ ; RECURSO ESPECIAL 2005/0117118-7 –
Relator: Ministro JOSÉ DELGADO - PRIMEIRA TURMA –
Julgamento em 16/08/2005 - DJ 12.09.2005 p. 258*

PROCESSUAL CIVIL. AUSÊNCIA DE OMISSÃO, OBSCURIDADE, CONTRADIÇÃO OU FALTA DE MOTIVAÇÃO NO ACÓRDÃO A QUO. EXECUÇÃO FISCAL. ALIENAÇÃO DE IMÓVEL. DESCONSIDERAÇÃO DA PESSOA JURÍDICA. GRUPO DE SOCIEDADES COM ESTRUTURA MERAMENTE FORMAL. PRECEDENTE.

1. Recurso especial contra acórdão que manteve decisão que, desconsiderando a personalidade jurídica da recorrente, deferiu o arresto do valor obtido com a alienação de imóvel.

2. Argumentos da decisão a quo que são claros e nítidos, sem haver omissões, obscuridades, contradições ou ausência de fundamentação. O não-acatamento das teses contidas no recurso não implica cerceamento de defesa. Ao julgador cabe apreciar a questão de acordo com o que entender atinente à lide. Não está obrigado a julgar a questão conforme o pleiteado pelas partes, mas sim com o seu livre convencimento (art. 131 do CPC), utilizando-se dos fatos, provas, jurisprudência, aspectos pertinentes ao tema e da legislação que entender aplicável ao caso. Não obstante a oposição de embargos declaratórios, não são eles mero expediente para forçar o ingresso na instância especial, se não há omissão a ser suprida. Inexiste ofensa ao art. 535 do CPC quando a matéria enfocada é devidamente abordada no arresto a quo. (g.n.)

Verifica-se que, no caso presente, o Acórdão recorrido demonstra a convicção do julgador diante dos fatos e argumentos que lhe foram apresentados, seja pela auditoria fiscal, seja pela autuada.

Não cabe, no caso, a elaboração de uma nova planilha pela autoridade julgadora, como quer a recorrente, uma vez que o débito foi mantido em sua integralidade pela primeira instância administrativa, e os valores lançados se encontram discriminados nos relatórios que integram o AI.

Ao contrário do que afirma a autuada, verifica-se que o Relator do Acórdão guerreado analisou os argumentos trazidos em sede de defesa, deixando claro porque esses argumentos estavam sendo afastados, expondo os motivos pelos quais a documentação juntada aos autos pela recorrente não era suficiente para afastar a exigência fiscal.

Portanto, diferente do que alega a autuada, não havia dúvidas a serem sanadas, já que o relatório fiscal está claro e preciso, como também em nenhum momento a autoridade julgadora cerceou o direito de a recorrente realizar prova contábil.

Nesse sentido, não se verifica a nulidade da decisão de primeira instância, alegada pelo contribuinte.

A recorrente insiste em afirmar, sem comprovar suas alegações, que a fiscalização deixou de observar que o recolhimento do INSS de sua responsabilidade estavam inseridos nas retenções das Notas Fiscais emitidas, com obrigação das empresas tomadoras de serviços.

Todavia, o relatório RADA demonstra que houve, sim, a devida apropriação de todas as guias recolhidas e de todos os valores retidos pelos tomadores de serviços.

A autuada apenas alega, mas não aponta, nos documentos juntados aos autos, onde está o equívoco que, segundo entende, foi cometido pela fiscalização ou quais retenções sofridas em notas fiscais deixaram de ser apropriadas no presente lançamento.

Observa-se que a autuada em momento algum especificou quais seriam as supostas inconsistências nos levantamentos efetuados pela fiscalização, limitando-se a formular alegações genéricas e a postular realização de “prova contábil”, sem a observância dos requisitos legais.

A recorrente poderia ter elaborado uma planilha com a discriminação dos valores retidos e declarados em GFIP e os efetivamente recolhidos por meio de GPS, com apontamento do número de folhas dos documentos, para demonstrar suas alegações.

Porém, não o fez, se limitando a alegar que as divergências apuradas pela fiscalização não existem.

Entretanto, constata-se, da análise da documentação anexada junto à impugnação, que os valores lançados pela autoridade autuante estão corretos.

Verifica-se, da análise das notas fiscais apresentadas pela recorrente, que os valores destacados nas notas fiscais foram devidamente compensados com as contribuições apuradas pela fiscalização.

Dessa forma, sendo o lançamento um ato vinculado, ao constatar a existência de diferença de contribuição devida, incidentes sobre a remuneração dos segurados a seu serviço, a fiscalização lavrou o competente AI, em observância ao disposto no art. 37 da Lei 8212/91

A fiscalização deixou claro, nos relatórios integrantes do Auto de Infração, quais os valores da base de cálculo utilizada na apuração da contribuição lançada e as alíquotas aplicadas.

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

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

Assim, todos os dados necessários para a elaboração da defesa pela recorrente se encontra nos relatórios integrantes do AI.

A autuada demonstra seu inconformismo pelo fato da auditoria fiscal haver formalizado Representação Fiscal para Fins Penais pela ocorrência, em tese, de crime de sonegação contra a Seguridade Social.

Entretanto, cumpre esclarecer que não cabe manifestação a respeito da oportunidade em que a auditoria fiscal deveria efetuar a citada representação, pois o lançamento, objeto do recurso, não guarda qualquer relação de dependência com o possível ilícito praticado.

Ademais, a auditoria fiscal agiu no estrito dever funcional, uma vez que tomou ciência da ocorrência, em tese, de crime de sonegação tipificado no art. 337-A, inciso I, do Código Penal.

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

Diante do citado Ato, e considerando que o Decreto 70.235/72 estabelece que o disposto no caput do art. 26A não se aplica aos casos de lei ou ato normativo que fundamente crédito tributário objeto de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, e que a Lei 10.522/2002, citada no art. 26A, determina que os créditos tributários já constituídos relativos à matéria de que trata o seu artigo 19 devem ser revistos de ofício pela autoridade lançadora, entendo que devam ser excluídos do débito, por provimento, a contribuição lançada incidente sobre o fornecimento de alimentação *in natura*, por não integrar o salário de contribuição, independente de a empresa ter ou não efetuado adesão ao PAT.

Nesse sentido e

Considerando tudo mais que dos autos consta,

VOTO por CONHECER DO RECURSO, para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, para excluir do débito os valores relativos ao Auxílio Alimentação, por improcedência

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

O critério cronológico (norma posterior prevalece sobre norma anterior) não nos ajuda no presente caso, uma vez que a determinação de aplicarmos o art. 44, inciso I da Lei

9.430/96 e a inclusão do art. 32-A da Lei 8.212/91 foram veiculados pela mesma Lei 11.941/2009.

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

Resta-nos o critério da especialidade.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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 15983.001192/2009-79
Acórdão n.º **2301-003.159**

S2-C3T1
Fl. 1.934

CÓPIA