



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

Processo n° 15983.001304/2010-25
Recurso n° 999.999 Voluntário
Acórdão n° 2301-003.158 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de outubro de 2012
Matéria REMUNERAÇÃO DE SEGURADOS: PARCELAS EM FOLHA DE PAGAMENTO
Recorrente ALKANS PHARMA FARMÁCIA DE MANIPULAÇÃO LTDA ME
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/11/2008 a 30/11/2008

NÃO DECLARAÇÃO EM GFIP DE FATOS GERADORES DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. APLICAÇÃO DE PENALIDADE MAIS BENÉFICA AO CONTRIBUINTE. POSSIBILIDADE.

A apresentação de GFIP com dados não correspondentes a todos os fatos geradores das contribuições previdenciárias, constituía, à época da infração, violação ao art. 32, IV, §3º da Lei 8.212/91, ensejando a aplicação da multa prevista no art. 32, §5º da mesma Lei.

Revogado o referido dispositivo e introduzida nova disciplina pelo art. 32-A, I da Lei nº 8.212/1991, devem ser comparadas as penalidades anteriormente prevista com a da novel legislação, de modo que esta seja aplicada retroativamente, caso seja mais benéfica ao contribuinte (art. 106, II, “c” do CTN).

Inaplicável ao caso o art. 44, I da Lei nº 9.3430/1996 quando o art. 32-A, I da Lei nº 8.212/1991, específica para contribuições previdenciárias, tipifica a conduta e prescreve penalidade ao descumprimento da obrigação acessória.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, I) Por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado, nos termos do voto do Redator. Vencido(a)s o(a) Conselheiro(a) Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira, que votaram em anular o processo. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Leonardo Henrique Pires Lopes.

MARCELO OLIVEIRA - Presidente.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 27/06/2013 por LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES, Assinado digitalmente em 2

7/06/2013 por LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES, Assinado digitalmente em 30/09/2013 por MARCELO OLIVEIRA

A, Assinado digitalmente em 01/07/2013 por BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS

Impresso em 14/10/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS - Relator.

LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES - 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 Auto de Infração, lavrado em 22/12/2010, por ter a empresa acima identificada apresentado a declaração a que se refere a Lei n. 8.212/91, art. 32, inciso IV, acrescentado pela Lei n. 9.528/97 e redação da MP 449/08, convertida na Lei 11.941/09, com informações incorretas ou omissas.

Conforme Relatório do AI (fls. 05), a empresa informou indevidamente, em GFIP, na competência 11/2008, o código 02, de optante pelo SIMPLES, quando o correto seria informar o código 01, por não ser empresa optante pelo referido sistema.

Segundo Relatório Fiscal da Aplicação da Multa, apenas um campo, em uma competência, contém informações incorretas ou omissas e, de acordo com as determinações contidas na Lei 8.212/91, art. 32-A, "caput", inciso 1 e §§ 2 e 3, incluídos pela MP 449/2008, convertida na Lei 11.941/2009, a multa aplicada é calculada a base de R\$ 20,00 para cada grupo de dez informações incorretas ou omissas, com o limite mínimo de R\$ 500,00, por competência, sendo esse ultimo valor o montante eleito para a multa a ser aplicada.

A recorrente impugnou o débito e a Secretaria da Receita Federal do Brasil, por meio do Acórdão 05-34.599, da 6ª Turma da DRJ/CPS (fls. 76), julgou a impugnação improcedente, mantendo o crédito tributário.

Inconformada com a decisão, a recorrente apresentou recurso tempestivo (fls. 88), repetindo as alegações trazidas na impugnação.

Reafirma que a recorrente é empresa optante pelo simples nacional e enquadra-se no cumprimento do mandamento constitucional que foi editada pela Lei 9.317/96, cujo art. 2º definiu a microempresa nos seguintes.

Transcreve art. 170, inciso IX, e art.179, ambos da CF, para demonstrar que é princípio constitucional conceder tratamento favorecido, diferenciado e simplificado para empresas de pequeno porte, e que o art. 17, V, da LC 123/06, que "Institui o Estatuto da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte" é inconstitucional, pois, determina que o empresário que se encontrar em débito com o INSS ou com as Fazendas Públicas Federal, Estadual ou Municipal, e cuja exigibilidade não esteja suspensa, conforme preconiza o art. 151, incisos I a VI do CTN, não poderá ingressar ou permanecer nesta condição favorecida, diferenciada e simplificada que a Constituição Federal reservou às empresas de pequeno porte.

Justifica seu entendimento argumentando que não poderia o legislador constituinte querer que as micro e pequenas empresas não pudessem atrasar seus tributos, e que a LC 123/06, bem como a sua antecessora, a Lei 9.317/96, não foram criadas para resolver os problemas de fluxo de caixa das microempresas e das empresas de pequeno porte, mas sim para regulamentar o que estava disposto na CF/1988, e a inclusão destes dispositivos na LC 123/06 tem apenas o condão de coagir essas empresas a recolherem seus tributos em dia, tratando-se de mais uma manobra arrecadatória imposta pelo governo, que ultimamente não se cansa em editar normas com este objetivo, o que é flagrantemente inconstitucional.

Traz a jurisprudência, não para vincular a Administração, mas para sugerir uma reflexão legal e justa sobre o caso em questão e discorre sobre princípios constitucionais, concluindo que violar um princípio é muito mais grave que transgredir uma norma, e que é inconstitucional excluir as microempresas e empresas de pequeno porte do Simples Nacional pela falta de pagamento de tributos.

Finaliza ressaltando que a não observância de requisitos legais e, em especial constitucionais, indispensável para se caracterizar uma infração, macula de nulidade o auto, onde a mesma foi apurada, pois, para caracterizar a infração indispensável que o auto se baseie na lei maior, não podendo alegar tão somente que está restrita as informações de um sistema, como alegado pela impugnada, pois, desta forma, estará infringindo princípios da administração pública, e que por fim macula o direito de defesa, pois o auto de infração quando é lavrado, carrega em si a penalidade de uma infração, a qual, no caso em tela, não ocorreu.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Bernadete de Oliveira Barros

O recurso é tempestivo e todos os pressupostos de admissibilidade foram cumpridos.

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

Trata-se de Auto de Infração lavrado por ter a recorrente informado, em GFIP, o código 02, de empresas optantes do SIMPLES, quando o correto seria informar o código 01, uma vez que em nenhum momento a recorrente foi admitida no “Simples Nacional”, já que todos os seus pedidos para que fosse incluída no referido sistema foram indeferidos.

Pelo descumprimento da obrigação acessória descrita, a autoridade autuante aplicou penalidade com fundamento no art. 32A, caput, inciso I e §§ 2 e 3, incluídos pela MP 449/2008, convertida na Lei 11.941/2009, que assim dispõe:

"Art. 32- A . O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do art. 32 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- (...)

II- de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de dez informações incorretas ou omitidas.

O dispositivo transcrito acima impõe penalidade pecuniária para a mesma infração prevista no revogado § 5º, do art. 32, qual seja, o fornecimento de declaração incorreta ou incompleta ao Fisco.

Por conseguinte, para fins de aferição da norma mais benéfica, a comparação do art. 32, § 5º, da Lei nº 8.212/91, deve ser feita em relação ao recente art. 32-A, II, sabendo-se que a multa atual retroage quando mais benéfica que a prevista na legislação vigente a época da ocorrência da infração (art. 106, II, "c", do CTN).

Ocorre, no entanto, que essa comparação precisa se adequar ao contexto, aplicando-se as demais disposições da legislação atual, haja vista que não se interpreta o Direito em tiras, aos pedaços, desprendido do restante do conteúdo normativo, adotando-se apenas a parte que aprover.

É certo que a legislação atual trouxe, em regra, multa mais branda para penalizar especificamente infrações relacionadas à GFIP (art. 32-A).

Contudo, é forçoso reconhecer também que, na situação de falta de pagamento de tributo, foi introduzido, no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, a sistemática do art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96, para apenar, de forma conjunta, tanto o não pagamento do tributo devido, quanto a não apresentação da GFIP ou a sua apresentação inexata, sem haver como mensurar o que foi aplicado para punir uma ou outra infração, a saber:

Art 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)

Em suma, frente à situação caracterizada pela fiscalização, de apresentação inexata de GFIP (Auto de infração em análise) e da falta de recolhimento das contribuições daí apuradas (AI DEBCAD nº 37.313.498-3 - processo nº 15983.001306/2010-14) a legislação atual prevê a multa única, no montante de 75% do tributo não recolhido, a teor do art. 44, I da Lei nº 9.430/96.

Assim, em se aplicando a legislação atual aos fatos ocorridos, ter-se-ia apenas um Auto de Infração, o das contribuições com a multa de ofício, diferentemente da legislação anterior, em que haveria a lavratura de dois Autos de infração, o das contribuições, com multa de mora, e o da penalidade administrativa.

No caso em estudo, observa-se, da análise dos autos que discute o AI 37.313.498-3, que a fiscalização aplicou a legislação atual, 75% como multa de ofício, por apresentar-se mais benéfica ao contribuinte, nas competências 07/2007 a 10/2008 e 12 e 13º de 2008.

Todavia, para a competência 11/2008, a autoridade autuante aplicou a legislação anterior, ou seja, a multa de mora de 24%, por ser mais benéfica ao contribuinte, e lavrou o presente Auto de Infração no Código de Fundamento Legal 78.

Contudo, entendendo que a presente penalidade aplicada, da multa isolada prevista na legislação atual, não é compatível com a existência do lançamento das obrigações principais (AI DEBCAD nº 37.313.498-3 - processo nº 15983.001306/2010-14).

Ou seja, ou a empresa, pela infração caracterizada, vem a ser apenada de forma conjunta com a falta de pagamento (multa de ofício no lançamento das contribuições), se mais benéfica, ou de forma separada sob os fundamentos da legislação anterior (AIOP + AIOA 68).

Resumindo, a aplicação das multas do artigo 32A somente existirá quando não houver lançamento de ofício da obrigação principal, o que não ocorreu no caso presente, pois houve lançamento da contribuição decorrente da informação incorreta em GFIP, relativo à competência 11/2008, o que ensejou a lavratura do presente AI.

Assim, entendendo que deveria ter sido lavrado o AI no CFL 68, e não no 78, como ocorreu no caso presente.

Portanto, há de ser julgada NULA a presente autuação, em virtude da ocorrência de VÍCIO de natureza formal e de caráter insanável, sem prejuízo da aplicação da penalidade administrativa de forma correta, caso a fiscalização entenda cabível.

Pelo exposto e

Considerando tudo mais que dos autos consta,

VOTO por CONHECER DO RECURSO, para anular o auto de infração, por vício formal.

É como voto

Bernadete de Oliveira Barros - Relatora

Voto Vencedor

Leonardo Henrique Lopes

Peço venia para divergir da ilustre Relatora.

É que se mostra correta a aplicação, pelo auditor fiscal, da multa nos moldes do art. 32-A da Lei nº 8.212/1991.

No caso dos autos, verifica-se que o auto de infração foi lavrado por ter o contribuinte omitido fatos geradores na GFIP, sendo-lhe aplicada a penalidade prevista no art. 32, §5º da Lei nº 8.212/1991, na redação vigente à época da ocorrência do fato gerador, ou seja, equivalente a 100% da contribuição devida e não declarada. Eis a redação do referido dispositivo:

Art. 32, §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.

No entanto, com o advento da Lei 11.941/09, o dispositivo acima transcrito fora revogado em sua totalidade, passando a regular a matéria o seu art. 32-A, inciso I, *in verbis*:

*"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."

Diante da existência de uma nova lei dispendo de forma diversa sobre a penalidade a ser aplicada à conduta de apresentar GFIP com omissões ou erros, deve o Fisco perquirir sobre qual seria a legislação mais benéfica ao contribuinte, já que a novel legislação poderá retroagir nos termos do art. 106, II, alínea "c" do CTN, *in verbis*:

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.

Assim, a partir de uma análise no caso concreto de qual seria a penalidade mais favorável ao contribuinte, se de 100% do valor das contribuições omitidas ou de R\$ 20,00 para cada grupo de informações incorretas ou omissas, é que se definirá a norma que será aplicada.

Não se pode perder de vista, contudo, que existe entendimento de que, pela nova legislação instituída pela Lei nº 11.941/2009, o art. 32-A da Lei nº 8.212/1991 somente seria aplicado nos casos em que a omissão ou erro em GFIP não fosse acompanhado de supressão no pagamento da contribuição previdenciária, pois, quando houvesse também descumprimento da obrigação principal, seria aplicado somente o art. 44, I da Lei nº 9.430/1996, que dispõe:

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

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

Este entendimento, contudo, não pode prevalecer.

Em primeiro lugar, a Lei nº 8.212/1991 é específica para disciplinar as contribuições previdenciárias e todas as obrigações principais e acessórias a elas inerentes. Somente nos casos em que a própria Lei nº 8.212/1991 remeter-se a outras normas é que serão estas aplicáveis, como ocorreu expressamente, a título de exemplo, com os seus arts. 35 e 35-A, ao se referirem aos art. 61 e 44 da Lei nº 9.430/1996, respectivamente.

Assim, se na disciplina da penalidade aplicável aos casos de descumprimento da obrigação acessória (GFIP apresentada com omissão ou incorreções ou GFIP não apresentada) a própria Lei nº 8.212/1991 já tipifica a conduta e impõe a penalidade, não fazendo qualquer ressalva quanto à existência ou não de pagamento, não há por que se perquirir sobre a aplicação de outro dispositivo legal, sendo aquela lei a específica para o caso concreto.

A referência feita pela Lei nº 8.212/1991 ao art. 44 da Lei nº 9.430/1996 somente ocorre no art. 35-A, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009 que tem sua aplicação limitada aos casos de descumprimento de obrigação principal, e não aos de descumprimento de obrigação acessória relacionado a GFIP, pois para este já teria sido introduzida pela mesma Lei nº 11.941/2009 a punição para os casos de não apresentação de GFIP, apresentação com incorreções relacionados ou não a fatos geradores.

Por outro lado, não existe razão para que o art. 32-A da Lei nº 8.212/1991 seja aplicado somente nos casos em que o descumprimento da obrigação acessória não for acompanhado, também, de diferenças de contribuições a recolher, já que o próprio dispositivo ou qualquer outro não faz essa ressalva.

Ao contrário, o inciso II deste mesmo dispositivo deixa evidente que a multa será paga *ainda que integralmente pagas* as contribuições previdenciárias, isto é, havendo ou não pagamento da contribuição, será aplicada a multa, o que ratifica o entendimento de que, mesmo havendo diferenças do tributo, deverá ser aplicado o dispositivo em comento.

Por essa razão é que não pode ser aplicado o art. 44, I da Lei nº 9.430/1996 como penalidade pelo descumprimento de obrigação acessória quando se tratar de contribuição previdenciária, estando sua aplicação por falta de declaração ou declaração inexata limitada aos tributos de outras espécies.

Portanto, no meu entendimento, o comparativo da norma mais favorável ao contribuinte deverá ser feito cotejando os arts. 32, §5º com o art. 32-A, I, ambos da Lei nº 8.212/1991, sendo aplicada a multa mais favorável ao contribuinte.

Assim, tendo o auditor fiscal identificado ser a multa do art. 32-A da referida Lei a mais favorável ao contribuinte, no comparativo mencionado, deve ser mantida a penalidade, negando-se provimento ao recurso voluntário do contribuinte.

CÓPIA