



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

Processo nº 15983.001317/2010-02
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2301-003.841 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de novembro de 2013
Matéria Multa de ofício
Recorrente JOSÉ CARLOS BLANCO POUSADA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/09/2001 a 30/09/2006

Ementa:

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA

Não há que se falar em nulidade quando a exigência fiscal sustenta-se em processo instruído com as peças indispensáveis, contendo descrição dos fatos suficiente para o conhecimento da incidência contributiva à Previdência Social e não se vislumbra nos autos a ocorrência de preterição do direito de contraditório e ampla defesa.

LANÇAMENTO. MODALIDADES. MULTA DE OFÍCIO. CARÁTER VINCULADO.

O lançamento de ofício não se confunde com o auto-lançamento ou com o lançamento espontâneo.

É cabível a multa de ofício ao lançamento de ofício, enquanto aspecto vinculado deste.

JUROS/SELIC

As contribuições sociais e outras importâncias, pagas com atraso, ficam sujeitas aos juros equivalentes à Taxa Referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC, nos termos do artigo 34 da Lei 8.212/91.

Súmula do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais diz que é cabível a cobrança de juros de mora sobre os débitos para com a União decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, i) 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; b) 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, 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 Manoel Coelho Arruda Júnior e Wilson Antonio de Souza Correa, 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; 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) Redator(a); b) em negar provimento ao Recurso nas demais alegações da Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a). Redator: Mauro José Silva.

MARCELO OLIVEIRA - Presidente.

MANOEL COELHO ARRUDA JÚNIOR - RELATORRelator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Oliveira (Presidente), Wilson Antônio de Souza Correa, Bernadete de Oliveira Barros, Mauro José Silva, Manoel Coelho Arruda Júnior.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração, DEBCAD nº 37.320.277-6, no montante de R\$ 27.786,03 (vinte e sete mil e setecentos e oitenta e seis reais e três centavos), consolidado em 27 de dezembro de 2010, tendo como sujeito passivo José Carlos Blanco Pousada [fl. 32, v. 1].

Conforme Relatório Fiscal [fls. 40 e 41, v. 1], o lançamento corresponde às contribuições dos segurados, referente ao percentual de 8% do salário de contribuição aferido, no valor de R\$ 188.313,55, na competência de 11/2009.

"Trata-se de obra de construção civil pessoa física, inicialmente de propriedade de Carlos Blanco Ramil, sendo transferido em 26/05/2009, ao seu filho José Carlos Blanco Pousada, conforme consta da averbação do Cartório de Registro de Imóveis de São Vicente, matrícula 126536, ficha 03, Livro nº 2, da qual foi concluída em 18/04/2007, conforme Carta de Habitação 241/07. O início da obra foi em 26/10/2005, conforme consta do Alvará nº 306/05, Plano 307, Processo nº 36.966/2005 e seu término deu-se em 18/04/2007, conforme Carta de Habitação nº 241/07".

"A Agência em Praia Grande encaminhou o processo nº18404.001554/2009-93 em 08/09/2010, informando que não foi recolhido e/ou parcelado o valor aferido referente ao ARO 414749, e analisando o processo enviado, consta dos autos Termo de Juntada fls. 115 a 119, onde consta requerimento solicitando novo cálculo para o pavimento inferior, com área destinada a garagem, e não depósito como constava da planta original. Constatamos que a planta apresentada às fls. 116, é idêntica da inicialmente apresentada às fls. 11, sendo que esta última, apresenta alteração feita manualmente, não podendo ser considerada conforme determina legislação, sem a devida aprovação pelo órgão competente, a Prefeitura Municipal de São Vicente".

O contribuinte, por meio da Guia da Previdência Social - GPS, efetuou pagamento no valor de R\$ 15.065,08. Não pagou o valor de R\$ 22.276,73 por considerar um equívoco da fiscalização [fl. 50 e 75, v. 1].

José Carlos Blanco Pousada, cientificado da notificação, apresentou, em 25 de janeiro de 2011 [fl. 52, v. 1], impugnação ao presente lançamento, alegando, em síntese, [fls. 52 a 62, v. 1] que a multa de ofício aplicada e os juros SELIC não eram devidas:

"[...] No mérito, que seja julgado improcedente o Auto de Infração, já que não contesta o valor da Contribuição Previdenciária (8% do segurado) incidente sobre a construção

civil, e sim, a multa de ofício aplicada e os juros SELIC, vez que não foi recolhida anteriormente por que o contribuinte não tem competência para efetuar o cálculo, por aferição indireta, da Contribuição, já que esta, segunda a Lei nº 8.212/91 e a Instrução Normativa 971/09, cabe exclusivamente a Receita Federal do Brasil fazer”.

“Os cálculos das contribuições previdenciárias incidentes na construção civil estão regulados na Lei nº. 8.212/91 (artigo 33 e §§ 4º e 6º) e na Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil nº. 971/09 (artigo 335 e ss.) e podem ser pagas à medida que a obra vai sendo realizada ou ao seu final, pelo método da aferição indireta, método este escolhido pelo IMPUGNANTE”.

“Ora, diz também à legislação que, caso o contribuinte opte por recolhê-las pelo método de aferição indireta, caberá EXCLUSIVAMENTE à Receita Federal do Brasil, efetuar o seu cálculo, cabendo ao interessado fornecer os documentos e informações necessárias ao seu cálculo”.

“Oportuno esclarecer, que o IMPUGNANTE concorda com o novo cálculo da Contribuição Previdenciária incidente sobre a construção civil pelo método de "aferição indireta". Por isso, em 19/01/2011 (conforme prazo estabelecido no § 2º do artigo 340 da IN nº. 971/2009) recolheu em favor da União GPS com o código de receita 4200 a importância total de R\$ 15.065,08 (quinze mil sessenta e cinco reais e oito centavos) referente à Contribuição Previdenciária (8% do segurado)”.

O contribuinte alega que não houve razoabilidade e proporcionalidade na aplicação da multa.

Ainda na defesa, requer o agrupamento deste processo administrativo com os autos de infração nº 37.320.276-8 e nº 37.320.278-4, com o julgamento de todos na mesma data devido à conexão [fl. 62, v. 1].

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campinas, em 26 de agosto de 2011, no acórdão nº 05-34.865 – 9ª Turma da DRJ/CPS, manteve o crédito tributário exigido [fls. 78 a 85], concluindo que:

“De plano, cabe destacar que o contribuinte apresenta impugnação parcial e não contesta que os fatos geradores ocorreram e tampouco os valores apurados pelo auditor fiscal a título de base de cálculo mas sim a multa de ofício aplicada e os juros de mora. O mesmo apresenta comprovante de pagamento, fl.77, correspondente à parte não contestada (apenas o valor principal, sem juros mora e multa de ofício)”.

José Carlos Blanco Pousada recebeu o ofício em 24 de outubro de 2011 e, em 17 de novembro de 2011, apresentou recurso voluntário repisando os mesmos argumentos constantes na impugnação. Eis uns trechos:

“Do OBRIGATÓRIO trabalho fiscal, em vez de receber o valor a ser recolhido a título de contribuição previdenciária (visto que o RECORRENTE não poderia legalmente fazer o cálculo) resultaram três Autos de Infração, de números, respectivamente, 37.320.276-8, 37.320.277-6 (ora combatido) e 37.320.278-4 que

foram objeto de IMPUGNAÇÕES tempestivas, nos termos da Lei. Dessa forma, em face da evidente identidade entre o presente processo administrativo e os demais, supracitados, requer-se, desde já, a conexão entre os mesmos até o julgamento final dos Recursos Voluntários apresentados em face dos Al's retro mencionados, evitando-se, com isso, decisões conflitantes”.

“O RECORRENTE não se conformando com a atitude da autoridade lançadora, recolheu em favor da União o valor da contribuição previdenciária, através da GPS com o código de receita 4200 a importância total de R\$ 15.065,08 (quinze mil sessenta e cinco reais e oito centavos) incidente sobre a construção civil (8% do segurado) calculado pelo método de "aferição indireta", conforme prazo estabelecido no § 2º do artigo 340 da IN nº. 971/2009 e apresentou IMPUGNAÇÃO tempestiva no que tange a incidência de multa de ofício e juros moratórios”.

O processo foi encaminhado ao CARF para julgamento.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro MANOEL COELHO ARRUDA JÚNIOR - Relator

Cumprido o requisito de admissibilidade, frente à tempestividade, conheço do recurso e passo ao seu exame.

I PRELIMINAR DE NULIDADE – NÃO ACOLHIMENTO

Não vislumbro a tese de nulidade da autuação, argüida pela recorrente, pois não foi observado qualquer vício no procedimento da fiscalização e formalização do lançamento. Foram cumpridos todos os requisitos dos artigos 10 e 11 do Decreto nº 70.235, de 06/03/72, *verbis*:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Art. 11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do notificado;

II - o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;

III - a disposição legal infringida, se for o caso;

IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

A recorrente foi devidamente intimada de todos os atos processuais que trazem fatos novos, assegurando-lhe a oportunidade de exercício da ampla defesa e do contraditório, nos termos do artigo 23 do mesmo Decreto:

Art. 23. Far-se-á a intimação:

I - pessoal, pelo autor do procedimento ou por agente do órgão preparador, na repartição ou fora dela, provada com a assinatura do sujeito passivo, seu mandatário ou preposto, ou, no caso de recusa, com declaração escrita de quem o intimar; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 10.12.1997)

II - por via postal, telegráfica ou por qualquer outro meio ou via, com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 10.12.1997)

III - por edital, quando resultarem improficuos os meios referidos nos incisos I e II. (Vide Medida Provisória nº 232, de 2004)

A decisão recorrida também atendeu às prescrições que regem o processo administrativo fiscal: enfrentou as alegações pertinentes do recorrente, com indicação precisa dos fundamentos e se revestiu de todas as formalidades necessárias. Não contém, portanto, qualquer vício que suscite sua nulidade, passando, inclusive, pelo crivo do Egrégio Superior Tribunal de Justiça:

Art. 31. A decisão conterà relatório resumido do processo, fundamentos legais, conclusão e ordem de intimação, devendo referir-se, expressamente, a todos os autos de infração e notificações de lançamento objeto do processo, bem como às razões de defesa suscitadas pelo impugnante contra todas as exigências. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 9.12.1993).

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. NULIDADE DO ACÓRDÃO. INEXISTÊNCIA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SERVIDOR PÚBLICO INATIVO. JUROS DE MORA. TERMO INICIAL. SÚMULA 188/STJ.

1. Não há nulidade do acórdão quando o Tribunal de origem resolve a controvérsia de maneira sólida e fundamentada, apenas não adotando a tese do recorrente.

2. O julgador não precisa responder a todas as alegações das partes se já tiver encontrado motivo suficiente para fundamentar a decisão, nem está obrigado a ater-se aos fundamentos por elas

indicados “: (RESP 946.447-RS – Min. Castro Meira – 2ª Turma – DJ 10/09/2007 p.216)

Portanto, em razão do exposto e nos termos das regras disciplinadoras do processo administrativo fiscal, não se identificam vícios capazes de tornar nulo quaisquer dos atos praticados:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Superadas as questões preliminares para exame do cumprimento das exigências formais, passo à apreciação do mérito.

II REGULARIDADE DA AUTUAÇÃO

Pelo que consta dos autos, o contribuinte compareceu à unidade de atendimento da RFB em Praia Grande, em 11/11/2009, para atender solicitação da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Santos, conforme correspondência fl.8, datada de 16 de outubro de 2009, e apresentou a Declaração de Informações sobre Obras – DISO, para regularizar a obra em questão, o que resultou na emissão do respectivo ARO, com valores apurados para a competência de 11/2009.

Não concordando com os cálculos, o contribuinte teria apresentado novos elementos através do requerimento protocolado em 14/12/2009, e, segundo o mesmo, compareceu novamente diversas vezes à unidade para obter os novos cálculos.

Ainda, de acordo com os elementos constantes dos autos, especificamente do relatório fiscal, fl.40/41, a Agência em Praia Grande encaminhou o processo da DISO, em 08/09/2010, à DRF em Santos, informando que não foi recolhido e/ou parcelado o valor aferido ao ARO 414749.

A autoridade autuante, relata que, analisando o processo enviado, consta dos autos requerimento solicitando novo cálculo para o pavimento inferior, com área destinada a garagem e não depósito como constava da planta original, termo de juntada fls. 115 a 119, onde constatou que a planta de fl.116, seria idêntica à inicialmente apresentada às fls.11, sendo que esta última apresenta alteração feita manualmente, não podendo ser considerada sem a devida aprovação pelo órgão competente, a Prefeitura Municipal de São Vicente.

Ainda, de acordo o relatório fiscal, foi emitido o Termo de Início de Procedimento Fiscal, solicitando documentos referentes à obra, e com a ciência do proprietário foi esclarecido que a alteração de área somente poderia ser considerada com a devida aprovação da Prefeitura Municipal de São Vicente. Nesse diapasão, foi-lhes apresentado novo projeto arquitetônico Processo nº 03172/10, Alvará 45/10 Plano nº 92 de 26/02/2010, agora constando ser o pavimento inferior garagem e o cálculo foi elaborado conforme critérios previstos na legislação, artigo 338 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 13/11/2009, com base na área e enquadramento da obra.

Neste contexto, o contribuinte questiona a imediata emissão do Auto de Infração, com multa de ofício e juros moratórios, sem lhe oportunizar a possibilidade do recolhimento espontâneo, conforme, segundo o mesmo as instruções que tratam da matéria.

Em que pese esses argumentos, cumpre destacar de plano que, o lançamento é o ato administrativo vinculado que promove na apuração do valor devido a título de tributo, apurando-se a base de cálculo, aplicando-se a alíquota correspondente na legislação, conforme as peculiaridades de cada fato gerador.

Dito isso, peço licença aos i. Conselheiros para acolher como razões de decidir os argumentos constantes do acórdão recorrido.

Dispõe o artigo 142 do Código Tributário Nacional – CTN, *in verbis*:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Trata-se de um poder-dever, portanto, à autoridade administrativa não é dado decidir sobre a conveniência ou a oportunidade da constituição do crédito tributário. Sua conduta, como de resto a de qualquer outro servidor, está pautada pelo princípio da indisponibilidade dos bens públicos. Exatamente por isso, a atividade do lançamento é vinculada e obrigatória.

E ainda, no que se refere à alegação do contribuinte de que a Administração já disponha dos elementos necessários à apuração dos valores, em nada macula o lançamento, uma vez que o lançamento de ofício pode ser realizado sem prévia intimação ao sujeito passivo, nos casos em que o Fisco dispuser de elementos suficientes à constituição do crédito tributário.

Este entendimento está pacificado na jurisprudência administrativa, conforme se verifica na Súmula CARF nº 46 (Portaria CARF nº 49, de 1/12/2010, publicada no DOU de 7/12/2010, p. 42):

O lançamento de ofício pode ser realizado sem prévia intimação ao sujeito passivo, nos casos em que o Fisco dispuser de elementos suficientes à constituição do crédito tributário.

É certo que o lançamento foi realizado de acordo com o ARO 414749 retificado em 15 de dezembro de 2010, fls 29/30, e segundo consta do próprio relatório fiscal, o débito refere-se à competência de 11/2009, conforme lançamento do ARO original, de acordo com o disposto no inciso I, § 2º, art. 344, da IN RFB 971/2009.

Portanto, nenhum reparo no que se refere ao lançamento do débito, uma vez que, os valores foram apurados nos termos da legislação e de acordo com os elementos constantes do processo de regularização de obra e outros posteriormente apresentados.

Dito isto, verifica-se que o Auto de infração foi devidamente emitido, portanto, tendo o respectivo crédito sido apurado através de lançamento de ofício, impõe-se, nos termos da legislação a aplicação da multa de ofício.

E, conforme explicitado no auto de infração, o fundamento legal da exigência da multa de ofício foi a Lei n. 8.212, de 24.07.91, 35A (combinado com o art. 44, inciso I da Lei n. 9.430, de 27.12.96), ambos com redação da MP n. 449 de 04.12.2008, convertida na Lei n. 11.941, de 27.05.2009. Art. 35A.

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:

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; Portanto, uma vez regularmente constituído o crédito, através de lançamento de ofício correta a aplicação da multa de ofício

III INCONSTITUCIONALIDADE E SELIC

Em relação as demais matérias tratadas no Recurso Voluntário, devem ser aplicados os enunciados das Súmulas deste CARF:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

[...]

Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

[...]

IV MULTA

Em relação à multa há de se registrar que o dispositivo legal que lhe dá supedâneo foi alterado pela Lei 11.941, de 27 de maio de 2009, merecendo verificar a questão relativa à retroatividade benigna prevista na alínea “c”, do inciso II, do artigo 106, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

Segundo as novas disposições legais, a multa de mora que antes respeitava a gradação prevista na redação original do artigo 35, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, passou a ser prevista no caput desse mesmo artigo, mas agora limitada a 20% (vinte por cento), uma vez que submetida às disposições do artigo 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Incabível a comparação da multa prevista no artigo 35-A da Lei nº 8.212/91, já que este dispositivo veicula multa de ofício, a qual não existia na legislação previdenciária à época do lançamento e, de acordo com o artigo 106 do Código Tributário Nacional deve ser verificado o fato punido.

Ora se o fato “atraso” aqui apurado era punido com multa moratória, consequentemente, com a alteração da ordem jurídica, só pode lhe ser aplicada, se for o caso, a novel multa moratória, prevista no caput do artigo 35 acima citado.

Incide na espécie a retroatividade benigna prevista na alínea “c”, do inciso II, do artigo 106, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional, devendo a multa lançada na presente autuação ser calculada nos termos do artigo 35 caput da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, se mais benéfica ao contribuinte.

V DISPOSITIVO

Portanto, 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, 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%.

É como voto.

MANOEL COELHO ARRUDA JÚNIOR - RelatorRelator

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.

Vamos analisar individualmente cada uma das situações.

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

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

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