ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 16641.000179/2010-70
CÓPIA

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

Processo nº	16641.000179/2010-70
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**2301-003.262 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	23 de janeiro de 2013
Matéria	Aquisição de produção rural. Pessoa física.
Recorrente	FRIGORIFICO DO SALSO LTDA
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2007
INEXISTÊNCIA DE NULIDADE.
É incabível a alegação de nulidade do auto de infração quando o mesmo está em total acordo com o requisitos para sua validade, quais sejam, a identificação do valor do débito consolidado, das bases de cálculo consideradas, dos critérios utilizados para calcular o montante do tributo devido, do período cobrado, e da origem dos valores considerados devidos pela autoridade lançadora.
Desnecessária a indicação expressa do índice de correção monetária utilizado, se o auto de infração aponta o dispositivo legal que o fundamenta.
MULTA MORATÓRIA. PENALIDADE MAIS BENÉFICA.
O não pagamento de contribuição previdenciária constituía, antes do advento da Lei nº 11.941/2009, descumprimento de obrigação tributária punida com a multa de mora do art. 35 da Lei nº 8.212/1991.
Revogado o referido dispositivo e introduzida nova disciplina pela Lei 11.941/2009, devem ser comparadas as penalidades anteriormente prevista com a da novel legislação (art. 35 da Lei nº 8.212/1991 c/c o art. 61 da Lei nº 9.430/1996), de modo que esta seja aplicada retroativamente, caso seja mais benéfica ao contribuinte (art. 106, II, "c" do CTN).
Não há que se falar na aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212/1991 combinado com o art. 44, I da Lei nº 9.430/1996, já que estes disciplinam a multa de ofício, penalidade inexistente na sistemática anterior à edição da MP 449/2008, somente sendo possível a comparação com multas de mesma natureza.

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

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 28/03/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 28/03/2013 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 28/03/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 06/05/2013 por LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES
Impresso em 17/06/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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.

CÓPIA

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª **Câmara / 1ª Turma Ordinária** da SEGUNDA **SEÇÃO DE JULGAMENTO**, I) Por maioria de votos: a) em dar provimento parcial ao recurso, para retificar a multa, nos termos do voto do Relator. 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 pro 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 Adriano Gonzáles Silvério, 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; b) em negar provimento ao recurso na questão da subrogação da produção rural, nos termos do voto do Redator. Vencidos os Conselheiros Leonardo Henrique Pires Lopes e Adriano Gonzáles Silvério, que votaram em dar provimento ao recurso nesta questão. Redator: Mauro José Silva.

Marcelo Oliveira - Presidente

Leonardo Henrique Pires Lopes - Relator

Mauro José Silva – Redator Designado

Presentes à sessão de julgamento os Conselheiros MARCELO OLIVEIRA (Presidente), MAURO JOSE SILVA, ADRIANO GONZALES SILVERIO, WILSON ANTONIO DE SOUZA CORREA, BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS e LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 28/03/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 20/05/2013 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 28/03/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 06/05/2013 por LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES
Impresso em 17/06/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Relatório

Trata- se de Auto de Infração lavrado em face de FRIGORIFICO DO SALSO LTDA, do qual teve ciência em 01/12/2010, por ter esta deixado de recolher, por sub-rogação, contribuições previdenciárias incidentes sobre a aquisição de produtor rural pessoa física, incluída a contribuição para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho – RAT, quanto ao período de 01/2006 a 12/2007, conforme se infere do Relatório Fiscal.

Ainda segundo o Relatório Fiscal, o contribuinte informava suas Guias de Recolhimento de Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP como empresa optante do SIMPLES - Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, contudo, não perfazia os requisitos necessários para seu enquadramento.

Em virtude de tal conduta, foi lançado contra a empresa o valor de R$ 3.929,00 (três mil novecentos e vinte e nove reais).

O contribuinte apresentou impugnação tempestiva em 30/12/2010. Entretanto, foi mantida a autuação pelo acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre (RS), cuja ementa assim dispôs:

> *ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES*
> *Período de apuração: 01/01/06 a 31/12/07*
> *Auto de Infração - AI 37.281.094-2*
>
> *CONSTITUCIONALIDADE E LEGALIDADE.*
> *A constitucionalidade e a legalidade das leis são vinculadas para a Administração Pública.*
> *NULIDADE.*
> *Não há que se falar em nulidade do auto de infração quando identificados o valor do débito consolidado, as bases de cálculo consideradas, os critérios utilizados para calcular o montante do tributo devido, o período cobrado, e a origem dos valores considerados devidos pela autoridade lançadora.*
> *PROVA TESTEMUNHAL.*
> *Inexiste, na primeira instância administrativa, previsão legal para oitiva de testemunhas.*
>
> *Impugnação Improcedente*
> *Crédito Tributário Mantido*

Irresignada, interpôs Recurso Voluntário, sob exame, cujas razões podem ser resumidas às seguintes:

1) pretexta a nulidade do auto de infração, haja vista a ausência de qualquer embasamento legal para a cobrança de débitos que são seu objeto, bem como no que pertine à sua origem;

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 28/03/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 20/05/2013 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 28/03/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 06/05/2013 por LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES
Impresso em 17/06/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

2) ainda quanto à nulidade, expõe que o Fisco não fez referência expressa ao índice de correção utilizado no caso em análise, mencionando apenas os dispositivos que disciplinam a correção monetária dos créditos tributários;

3) o elevado valor da multa deve ser afastado, pois viola o principio da vedação do confisco;

4) por fim, requer nulidade total do lançamento, ou, em alternatividade, a redução do percentual cobrado a título de multa.

Assim vieram os autos ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por meio de Recurso Voluntário.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 28/03/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 20/05/2013 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 28/03/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 06/05/2013 por LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES
Impresso em 17/06/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

CÓPIA

Voto Vencido

Conselheiro Leonardo Henrique Pires Lopes, Relator

Dos Pressupostos de Admissibilidade

Presentes os pressupostos de admissibilidade do presente recurso, passo ao seu exame.

Da nulidade pretendida

Em documento recursal, o contribuinte tem por pretensão a nulidade do auto de infração, alegando que o mesmo carece de embasamento legal que edifique a cobrança do débito ora em apreço, bem como no que pertine à sua origem.

O fato é que, nos autos referentes à produção do fisco, em momento algum pode ser constatada ausência de fundamentação legal que sirva de condão para nulidade do presente auto de infração.

Por mera análise dos componentes dos autos, quais sejam o Relatório Discriminativo do Débito, Fundamentos Legais do Débito, o Relatório de Lançamentos e o Relatório Fiscal, é observada a presença de fatores como a origem e os dispositivos legais que fundamentam o lançamento efetuado.

Outrossim, a indicação do dispositivo legal utilizado para que seja aplicada a correção monetária é suficiente para atender às exigências legais, bem como permitir ao contribuinte que elabore sua defesa, em atenção aos princípios do contraditório e ampla defesa.

Esclarecido isso, entendo ser descabida a alegação de nulidade do respectivo auto de infração com lastro na suposta insuficiência legal do mesmo.

Da inconstitucionalidade do FUNRURAL (art. 25 da Lei 8.212/91)

Verifica-se, no caso dos autos, que o fundamento legal da autuação foi o art. 25 da Lei 8.212/91, com redação dada pela Lei 9.528/1997, que instituiu, sob a forma de lei ordinária, uma nova fonte de custeio da Seguridade Social não prevista no art. 195 da Carta Magna na redação vigente à época em que a lei foi promulgada, qual seja, a contribuição previdenciária do produtor rural pessoa física incidente sobre a receita bruta da comercialização da sua produção, o que feriria, portanto, a forma exigida pelo art. 154, I da CF/88, que é a de lei complementar.

De início, cabe esclarecer que, apesar de a apreciação de matéria constitucional em tribunal administrativo exacerbar sua competência originária que é a de órgão revisor dos atos praticados pela Administração, bem como de invadir competência

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 28/03/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 20/05/2013 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 28/03/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 06/05/2013 por LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES
Impresso em 17/06/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

atribuída especificamente ao Judiciário pela Constituição Federal, o Regimento Interno do CARF prevê, em seu artigo 62, que é permitido aos membros das turmas de julgamento afastar a aplicação de lei que já tenha sido declarada inconstitucional por decisão plenária definitiva do STF, como se observa, *in verbis*:

> Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.
> Parágrafo único. O disposto no **caput** não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:
> I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal.

Neste caso, a análise da constitucionalidade, por estar nos mesmos termos da decisão proferida pelo STF, não terá causado decisões conflitantes ou possivelmente adentrado em competência privativa do Poder Judiciário.

Pois bem. No caso dos autos, o STF declarou inconstitucionais os arts. 12, incisos V e VII, 25, incisos I e II, e 30, inciso IV, da Lei nº 8.212/91, com as redações decorrentes das Leis nº 8.540/92 e nº 9.528/97, em sede de apreciação do Recurso Extraordinário de nº 363852, transitado em julgado e abaixo transcrito:

> *RECURSO EXTRAORDINÁRIO - PRESSUPOSTO ESPECÍFICO - VIOLÊNCIA À CONSTITUIÇÃO - ANÁLISE - CONCLUSÃO. Porque o Supremo, na análise da violência à Constituição, adota entendimento quanto à matéria de fundo do extraordinário, a conclusão a que chega deságua, conforme sempre sustentou a melhor doutrina - José Carlos Barbosa Moreira -, em provimento ou desprovimento do recurso, sendo impróprias as nomenclaturas conhecimento e não conhecimento. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - COMERCIALIZAÇÃO DE BOVINOS - PRODUTORES RURAIS PESSOAS NATURAIS - SUB-ROGAÇÃO - LEI Nº 8.212/91 - ARTIGO 195, INCISO I, DA CARTA FEDERAL - PERÍODO ANTERIOR À EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20/98 - UNICIDADE DE INCIDÊNCIA - EXCEÇÕES - COFINS E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - PRECEDENTE - INEXISTÊNCIA DE LEI COMPLEMENTAR. Ante o texto constitucional, não subsiste a obrigação tributária sub-rogada do adquirente, presente a venda de bovinos por produtores rurais, pessoas naturais, prevista nos artigos 12, incisos V e VII, 25, incisos I e II, e 30, inciso IV, da Lei nº 8.212/91, com as redações decorrentes das Leis nº 8.540/92 e nº 9.528/97. Aplicação de leis no tempo - considerações.*
> *(RE 363852, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 03/02/2010, DJe-071 DIVULG 22-04-2010 PUBLIC 23-04-2010 EMENT VOL-02398-04 PP-00701 RET v. 13, n. 74, 2010, p. 41-69)*

De fato, a redação do art. 195 da Constituição Federal de 1988, anterior à Emenda Constitucional nº 20/98, era:

> *Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 28/03/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 20/05/2013 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 28/03/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 06/05/2013 por LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES
Impresso em 17/06/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:*
> *I - dos empregadores, incidentes sobre: a folha de salários, o faturamento e o lucro;*

Percebe-se, da transcrição acima, que a receita bruta não era prevista como base de cálculo da contribuição para a seguridade social e só poderia ser instituída como nova fonte de custeio dessa através de Lei Complementar (arts. 154, I e 195, §4º da CF/88).

Ora, o art. 25 da Lei 8.212/91, ao instituir através de lei ordinária, que a contribuição da pessoa física e do segurado especial destinada à Seguridade Social é de 2% e 0,1% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção, inclusive para financiamento de complementação das prestações por acidente de trabalho, fere a regra formal exigida pelo já citado artigo 154, I da Carta Magna.

Somente a partir da Emenda Constitucional nº 20/98 passou a ser admitida a instituição por lei ordinária da contribuição previdenciária sobre a receita bruta proveniente da comercialização.

Destaque-se, contudo, que as normas editadas anteriormente, sem a observância das exigências constitucionais quanto à forma especial de lei complementar, não se convalidam com a alteração na Constituição Federal que passa a admitir a disciplina da matéria por lei ordinária.

Isto porque os requisitos de validade e de existência, bem como a compatibilidade de uma norma com o texto constitucional, devem ser analisados de acordo os dispositivos vigentes no momento da sua edição. Se a norma nasce viciada, sempre será inválida, ainda que posteriormente venha a ser introduzido na Constituição dispositivo que dê suporte de validade para a referida norma.

Em outras palavras, o vício que fulminava o art. 25 da Lei nº 8.212/1991, com a redação dada pela Lei nº 9.528/1997, não foi afastado com a edição da Emenda Constitucional nº 20/1998, o que manteve sua condição de inconstitucionalidade.

Assim, sendo inválida a previsão que determinava que a contribuição previdenciária do produtor rural pessoa física e do segurado especial seria a receita bruta da comercialização da sua produção, também foi reconhecida a inconstitucionalidade da norma que determinava, por conseqüência, as obrigações dela decorrentes, como é o caso da obrigação do adquirente de tais produtos de fazer a retenção da contribuição prevista no art. 30, IV da Lei nº 8.212/1991:

> *Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas:*
> *IV - a empresa adquirente, consumidora ou consignatária ou a cooperativa ficam sub-rogadas nas obrigações da pessoa física de que trata a alínea "a" do inciso V do art. 12 e do segurado especial pelo cumprimento das obrigações do art. 25 desta Lei, independentemente de as operações de venda ou consignação terem sido realizadas diretamente com o produtor ou com intermediário pessoa física, exceto no caso do inciso X deste artigo, na forma estabelecida em regulamento;*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 28/03/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 20/05/2013 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 28/03/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 06/05/2013 por LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES
Impresso em 17/06/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Deste modo, tendo fundamento em dispositivo reconhecido como inconstitucional pelo STF, deve ser reconhecida a nulidade do auto de infração.

Da multa aplicada

A autuação em comento refere-se ao descumprimento pelo contribuinte da sua obrigação tributária principal, consistente no dever de recolher a contribuição previdenciária dentro do prazo previsto em lei.

Além do pagamento do tributo não recolhido, a legislação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores previa a imposição ao contribuinte da penalidade correspondente ao atraso no pagamento, conforme art. 35 da Lei nº 8.212/1991, que escalonava a multa (I) de 4% a 20%, quando o valor devido não tivesse sido incluído em notificação fiscal de lançamento, (II) de 12% a 50% para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal, e (III) de 30% a 100% nos casos em que o débito já tivesse sido inscrito em dívida ativa.

Como se depreende do *caput* do art. 35 referido (*sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos...*) a penalidade decorria do atraso no pagamento, independentemente de o lançamento ter sido efetuado de ofício ou não.

Em outras palavras, não existia na legislação anterior a multa de ofício, aplicada em decorrência do lançamento de ofício pela auditoria fiscal, mas apenas a multa de mora, oriunda do atraso no recolhimento da contribuição. A punição do art. 35 da referida lei dirigia-se à demora no pagamento, sendo mais agravada/escalonada de acordo com o momento em que fosse recolhida.

Ocorre que, com o advento da MP nº 449/2008, posteriormente convertida na Lei nº 11.941/2009, o art. 35 da Lei nº 8.212/1991 foi revogado, tendo sido incluída nova redação àquele art. 35.

A análise dessa nova disciplina sobre a matéria, introduzida em dezembro/2008, adquire importância em face da retroatividade benigna da legislação posterior que culmine penalidade mais benéfica ao contribuinte, nos termos do art. 106, II 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.*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 28/03/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 20/05/2013 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 28/03/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 06/05/2013 por LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES
Impresso em 17/06/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Cabe, portanto, analisar as disposições introduzidas com a referida MP nº 449/2008 e mantidas com a sua conversão na Lei nº 11.941/2009:

> Art. 35 da Lei nº 8.212/1991 - *Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.*
>
> Art. 61 da Lei nº 9.430/1996 - *Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.*
>
> *§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subseqüente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.*
>
> *§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.*

À primeira vista, a indagação de qual seria a norma mais favorável ao contribuinte seria facilmente resolvida, com a aplicação retroativa da nova redação do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 c/c o art. 61 da Lei nº 9.430/1996, sendo esta última a utilizada nos casos em que a multa de mora excedesse o percentual de 20% previsto como limite máximo pela novel legislação.

Contudo, o art. 35-A, também introduzido pela mesma Lei nº 11.941/2009, passou a punir o contribuinte pelo lançamento de ofício, conduta esta não tipificada na legislação anterior, calculado da seguinte forma:

> *Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro 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;*
>
> *II - de 50% (cinqüenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:*
>
> *a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 28/03/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 20/05/2013 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 28/03/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 06/05/2013 por LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES
Impresso em 17/06/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

Pela nova sistemática aplicada às contribuições previdenciárias, o atraso no seu recolhimento será punido com multa de 0,33% por dia, limitado a 20% (art. 61 da Lei nº 9.430/1996). Sendo o caso de lançamento de ofício, a multa será de 75% (art. 44 da Lei nº 9.430/1996).

Não existe qualquer dúvida quanto à aplicação da penalidade em relação aos fatos geradores ocorridos após o advento da MP nº 449/2008. Contudo, diante da inovação em se aplicar também a multa de ofício às contribuições previdenciárias, surge a dúvida de com que norma será cotejada a antiga redação do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 para se verificar a existência da penalidade mais benéfica nos moldes do art. 106, II, "c" do CTN.

Isto porque, caso seja acolhido o entendimento de que a multa de mora aferida em ação fiscal está disciplinada pelo novo art. 35 da Lei nº 8.212/1991 c/c o art. 61 da Lei 9.430/1996, terá que ser limitada ao percentual de 20%.

Ocorre que alguns doutrinadores defendem que a multa de mora teria sido substituída pela multa de ofício, ou ainda que esta seria sim prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/1991, na sua redação anterior, na medida em que os incisos II e III previam a aplicação da penalidade nos casos em que o débito tivesse sido lançado ou em fase de dívida ativa, ou seja, quando tivesse decorrido de lançamento de ofício.

Contudo, nenhum destes dois entendimentos pode prevalecer.

Consoante já afirmado acima, a multa prevista na redação anterior do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 destinava-se a punir a demora no pagamento do tributo, e não o pagamento em razão de ação fiscal. O escalonamento existente era feito de acordo com a fase do pagamento, isto é, quanto mais distante do vencimento do pagamento, maior o valor a ser pago, não sendo punido, portanto, a não espontaneidade do lançamento.

Também não seria possível se falar em substituição de multa de mora por multa de ofício, pois as condutas tipificadas e punidas são diversas. Enquanto a primeira relaciona-se com o atraso no pagamento, independentemente se este decorreu ou não de autuação do Fisco, a outra vincula-se à ação fiscal.

Por outro lado, não me parece correta a comparação da nova multa calculada conforme o art. 35-A da Lei nº 8.212/1991 c/c o art. 44, I da Lei nº 9.430/1996 (multa de ofício prevista em 75% do valor da contribuição devida) com o somatório das multas previstas no art. 32, §4º e 5º e no revogado art. 35 ambos da Lei nº 8.212/1991.

Em primeiro lugar, esse entendimento somente teria coerência, o que não significa legitimidade, caso se entendesse que a multa de ofício substituiu as penalidades tanto pelo descumprimento da obrigação principal quanto pelo da acessória, unificando-as.

Nesses casos, concluindo-se pela aplicação da multa de ofício, por ser supostamente a mais benéfica, os autos de infração lavrados pela omissão de fatos geradores

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 28/03/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 28/03/2013 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 28/03/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 06/05/2013 por LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES
Impresso em 17/06/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

em GFIP teriam que ser anulados, já que a penalidade do art. 44, I da Lei nº 9.430/1996 (multa de ofício) estaria substituindo aquelas aplicadas em razão do descumprimento da obrigação acessória, o que não vem sendo determinado pelo Fisco.

Em segundo lugar, não se podem comparar multas de naturezas distintas e aplicadas em razão de condutas diversas. Conforme determinação do próprio art. 106, II do CTN, a nova norma somente retroage quando deixar de definir o ato como infração ou quando cominar-lhe penalidade menos severa. Tanto em um quanto no outro caso verifica-se a edição de duas normas em momentos temporais distintos prescrevendo a mesma conduta, porém com sanções diversas.

Assim, somente caberia a aplicação do art. 44, I da Lei nº 8.212/1996 se a legislação anterior também previsse a multa de ofício, o que não ocorria até a edição da MP nº 449/2008.

A anterior multa de mora somente pode ser comparada com penalidades que tenha a mesma *ratio*, qual seja, o atraso no pagamento das contribuições.

Revogado o art. 35 da Lei nº 8.212/1991, cabe então a comparação da penalidade aplicada anteriormente com aquela da nova redação do mesmo art. 35, já transcrita acima, que remete ao art. 61 da Lei nº 9.430/1996.

Não só a natureza das penalidades leva a esta conclusão, como também a própria alteração sofrida pelo dispositivo. No lugar da redação anterior do art. 35, que dispunha sobre a multa de mora, foi introduzida nova redação que também disciplina a multa de mora, agora remetendo ao art. 61 da Lei nº 9.430/1996. Estes dois dispositivos é que devem ser comparados.

Diante de todo o exposto, não é correto comparar a multa de mora com a multa de ofício. Esta terá aplicação apenas aos fatos geradores ocorridos após o seu advento.

Para fins de verificação de qual será a multa aplicada no caso em comento, deverão ser cotejadas as penalidades previstas na redação anterior do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 com a instituída pela sua nova redação (art. 35 da Lei nº 8.212/1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009, c/c o art. 61 da Lei nº 9.430/1996) aplicando-lhe a que for mais benéfica.

Da Conclusão

Diante do exposto, conheço do Recurso Voluntário e DOU-LHE TOTAL PROVIMENTO.

É como voto.

Sala das Sessões, em 23 de janeiro de 2013

Leonardo Henrique Pires Lopes

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 28/03/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 20/05/2013 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 28/03/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 06/05/2013 por LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES
Impresso em 17/06/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Voto Vencedor

Conselheiro Mauro José Silva, Redator Designado

CÓPIA

Apresentamos nossas considerações em sintonia com os aspectos do Acórdão para os quais fomos designados como Redator do voto vencedor.

Contribuição previdenciária do empregador rural pessoa física. Art. 25 da Lei 8.212/91. Substituição tributária do art. 30, inciso IV da Lei 8.212/91.

A matriz legal da contribuição previdenciária do empregador rural pessoa física é o art. 25 da Lei 8.212/91, *in verbis*:

> *Art. 25. A contribuição do empregador rural pessoa física, em substituição à contribuição de que tratam os incisos I e II do art. 22, e a do segurado especial, referidos, respectivamente, na alínea a do inciso V e no inciso VII do art. 12 desta Lei, destinada à Seguridade Social, é de: (Redação dada pela Lei nº 10.256, de 2001).*
>
> *I - 2% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).*
>
> *II - 0,1% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção para financiamento das prestações por acidente do trabalho. (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).*
>
> *(...)*

Tendo sido criada antes da edição da Emenda Constitucional (EC) 20/98 por lei ordinária, tal exação teve sua constitucionalidade questionada no Supremo Tribunal Federal (STF), uma vez que, originalmente, o Texto Magno não previa a receita como fato gerador da contribuição previdenciária a ser criada por lei ordinária. Somente poderia ter sido instituída por Lei Complementar para incidir sobre fato gerador não enumerado no art. 195 da CF.

No RE 363.852/MG, julgado em 03/02/2010 e transitado em julgado em 08/06/2011, o plenário do STF enfrentou a questão, tendo concluído o julgamento com as seguintes ementa e decisão

> *Ementa: RECURSO EXTRAORDINÁRIO - PRESSUPOSTO ESPECÍFICO - VIOLÊNCIA À CONSTITUIÇÃO - ANÁLISE - CONCLUSÃO. Porque o Supremo, na análise da violência à Constituição, adota entendimento quanto à matéria de fundo do extraordinário, a conclusão a que chega deságua, conforme sempre sustentou a melhor doutrina - José Carlos Barbosa*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 28/03/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 20/05/2013 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 28/03/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 06/05/2013 por LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES
Impresso em 17/06/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Moreira -, em provimento ou desprovimento do recurso, sendo impróprias as nomenclaturas conhecimento e não conhecimento. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - COMERCIALIZAÇÃO DE BOVINOS - PRODUTORES RURAIS PESSOAS NATURAIS - SUB-ROGAÇÃO - LEI Nº 8.212/91 - ARTIGO 195, INCISO I, DA CARTA FEDERAL - PERÍODO ANTERIOR À EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20/98 - UNICIDADE DE INCIDÊNCIA - EXCEÇÕES - COFINS E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - PRECEDENTE - INEXISTÊNCIA DE LEI COMPLEMENTAR. Ante o texto constitucional, não subsiste a obrigação tributária sub-rogada do adquirente, presente a venda de bovinos por produtores rurais, pessoas naturais, prevista nos artigos 12, incisos V e VII, 25, incisos I e II, e 30, inciso IV, da Lei nº 8.212/91, com as redações decorrentes das Leis nº 8.540/92 e nº 9.528/97. Aplicação de leis no tempo - considerações.
(RE 363852, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 03/02/2010, DJe-071 DIVULG 22-04-2010 PUBLIC 23-04-2010 EMENT VOL-02398-04 PP-00701 RET v. 13, n. 74, 2010, p. 41-69)
Decisão: O Tribunal, por unanimidade e nos termos
do voto do Relator, conheceu e deu provimento ao recurso extraordinário para desobrigar os recorrentes da retenção e do recolhimento da contribuição social ou do seu recolhimento por subrrogação sobre a "receita bruta proveniente da comercialização da produção rural" de empregadores, pessoas naturais, fornecedores de bovinos para abate, ***declarando a inconstitucionalidade do artigo 1º da Lei nº 8.540/92, que deu nova redação aos artigos 12, incisos V e VII, 25, incisos I e II, e 30, inciso IV, da Lei nº 8.212/91, com a redação atualizada até a Lei nº 9.528/97, até que legislação nova, arrimada na Emenda Constitucional nº 20/98, venha a instituir a contribuição, tudo na forma do pedido inicial, invertidos os ônus da sucumbência.*** *Em seguida, o Relator apresentou petição da União no sentido de modular os efeitos da decisão, que foi rejeitada por maioria, vencida a Senhora Ministra Ellen Gracie. Votou o Presidente, Ministro Gilmar Mendes. Ausentes, licenciado, o Senhor Ministro Celso de Mello e, neste julgamento, o Senhor Ministro Joaquim Barbosa, com voto proferido na assentada anterior. Plenário, 03.02.2010.*

A partir do transito em julgado do RE 363.852, portanto, este Colegiado está autorizado, mas não obrigado, a seguir as conclusões do STF e afastar a legislação declarada inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal, em conformidade com o art. 26-A, §6º, inciso I do Decreto 70.235/72.

Ressaltamos que somente estamos vinculados à jurisprudência do STF oriunda de decisões definitivas de mérito proferidas na sistemática do art. 543-B do Código de Processo Civil (CPC), conforme previsto no caput do art. 62-A do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF). No caso do RE 363.852/MG não houve o reconhecimento de repercussão geral exigida naquele dispositivo. O STF reconheceu a repercussão geral no RE 596.177 que poderá declarar a inconstitucionalidade do mesmo art. 25 da Lei 8.212/91 na redação dada pela Lei 8.540/92, porém tal ação ainda não alcançou a definitividade.

Portanto, como dissemos, esse Colegiado pode, mas não está obrigado, seguir as conclusões do RE 363.852.

Nossa análise permite-nos seguir parcialmente a decisão do RE 363.852 como veremos a seguir.

De fato, até a edição da EC 20/98, a exação em comento não poderia ter sido criada por lei ordinária para incidir sobre fato gerador não previsto até então no art. 195 da CF. Nesse aspecto, seguimos a decisão do RE 363.852 para concluir que o art. 25 da Lei 8.212/91 não pode ser aplicado até que lei nova, fundada na EC 20/98, tenha instituído validamente a contribuição. De nossa parte, entendemos que isso ocorreu com a edição da Lei 10.256/2001

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 28/03/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 28/03/2013 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 28/03/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 06/05/2013 por LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES
Impresso em 17/06/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

que deu nova redação ao *caput* do art. 25 da Lei 8.212/91 em seu art. 1º. Ainda que a nova lei não tenha repetido ou reeditado os incisos e parágrafos do art. 25 da Lei 8.212/91 de modo a afastar qualquer dúvida sobre a constitucionalidade do dispositivo alterado, se assumíssemos que os incisos e parágrafos restaram excluídos do ordenamento jurídico estaríamos adotando interpretação por demais formalista e que resultaria em prejuízo para o financiamento solidário da seguridade social previsto no *caput* do art. 195 da CF.

Logo, após a entrada em vigor da Lei 10.256/91, respeitada anterioridade nonagesimal, o art. 25 da Lei 8.212/91 passa a estar em harmonia com a EC 20/98. Assim, a partir de 11/2001 a contribuição previdenciária do empregador rural pessoa física pode ser exigida. Eventuais lançamentos anteriores a tal data não podem prevalecer por falta de previsão legal.

Outra questão que demos analisar diz respeito à figura do substituto tributário prevista no art., 30, inciso IV da Lei 8.212/91, in verbis:

> *Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas: (Redação dada pela Lei n° 8.620, de 5.1.93)*
>
> *(..)*
>
> *IV - a empresa adquirente, consumidora ou consignatária ou a cooperativa ficam sub-rogadas nas obrigações da pessoa física de que trata a alínea "a" do inciso V do art. 12 e do segurado especial pelo cumprimento das obrigações do art. 25 desta Lei, independentemente de as operações de venda ou consignação terem sido realizadas diretamente com o produtor ou com intermediário pessoa física, exceto no caso do inciso X deste artigo, na forma estabelecida em regulamento; (Redação dada pela Lei 9.528, de 10.12.97)*

A decisão no RE 363.852 também declarou a inconstitucionalidade de tal dispositivo, no entanto, nesse aspecto, não seguimos a conclusão do julgado.

Não vemos qualquer inconstitucionalidade no estabelecimento da hipótese de substituição tributária em si. Se não há obrigação tributária validamente instituída pelo art. 25, não há substituição. Mas após 11/2001, estando a norma do art. 25 da Lei 8212/91 em conformidade com a EC 20/98, não há motivos para que a hipótese de substituição não seja aplicada. A inconstitucionalidade da referida substituição tributária só poderia subsistir se ela, em si mesma, estivesse em desacordo com a CF ou com o CTN. O que não é o caso.

Assim, a substituição tributária prevista no art. 30, inciso IV da Lei 8.212/91 deve ser acatada a partir de 11/2001.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 28/03/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 20/05/2013 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 28/03/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 06/05/2013 por LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES
Impresso em 17/06/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Multas no lançamento de ofício após a edição da MP 449 convertida na Lei 11.941/2009.

CÓPIA

Enfrentamos a seguir a questão do regime jurídico das multas, ainda que tal questão não tenha sido suscitada no Recurso Voluntário, por entendermos tratar-se de questão de ordem pública.

Antes da MP 449, se a fiscalização das contribuições previdenciárias constatasse o não pagamento de contribuições, sejam aquelas já declaradas em GFIP, omitidas da GFIP ou mesmo omitidas da escrituração ocorria a aplicação de multa de mora, sendo que esta partia de 12% e poderia chegar a 100%, segundo o inciso II do art. 35 da Lei 8.212/91. Além disso, a fiscalização lançava as multas dos §§4º, 5º e 6º do art. 32 por incorreções ou omissões na GFIP. O §4º tratava da não apresentação da GFIP, o §5º da apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores e o §6º referia-se a apresentação do documento com erro de preenchimento nos dados não relacionados aos fatos geradores. -

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

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

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

Vamos analisar individualmente cada uma das situações.

<u>Lançamentos realizados após a edição da MP 449 e referentes a fatos geradores posteriores a esta</u>

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

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 28/03/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 20/05/2013 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 28/03/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 06/05/2013 por LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES
Impresso em 17/06/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 28/03/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 20/05/2013 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 28/03/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 06/05/2013 por LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES
Impresso em 17/06/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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

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

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 28/03/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 20/05/2013 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 28/03/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 06/05/2013 por LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES
Impresso em 17/06/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

- 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:*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 28/03/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 20/05/2013 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 28/03/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 06/05/2013 por LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES
Impresso em 17/06/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *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.*

CÓPIA

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.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 28/03/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 20/05/2013 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 28/03/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 06/05/2013 por LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES
Impresso em 17/06/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 28/03/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 20/05/2013 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 28/03/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 06/05/2013 por LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES
Impresso em 17/06/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

CÓPIA

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 28/03/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 20/05/2013 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 28/03/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 06/05/2013 por LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES
Impresso em 17/06/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA