



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

Processo nº 19311.000482/2009-69
Recurso nº 000.000 Voluntário
Acórdão nº **2402-02.388 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 20 de janeiro de 2012
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO: GFIP. FATOS GERADORES
Recorrente EMPRESA TEJOFRAN DE SANEAMENTO E SERVIÇOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

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

OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA ACESSÓRIA. DESCUMPRIMENTO. INFRAÇÃO.

Consiste em descumprimento de obrigação acessória a empresa apresentar a Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP) com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA. OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. APLICAÇÃO ART 173, I, CTN.

O prazo de decadência para constituir as obrigações tributárias acessórias, relativas às contribuições previdenciárias, é de cinco anos e deve ser contado nos termos do art. 173, inciso I, do CTN.

O lançamento foi efetuado em 19/11/2009, data da ciência do sujeito passivo, e os fatos geradores, que ensejaram a autuação pelo descumprimento da obrigação acessória, ocorreram, após decisão de primeira instância, no período compreendido entre 01/2004 a 12/2004. Com isso, as competências posteriores a 12/2003 não foram atingidas pela decadência, permitindo o direito do fisco de constituir o lançamento.

CARÁTER CONFISCATÓRIO DA MULTA.

A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a penalidade de multa nos moldes da legislação em vigor.

VALE-TRANSPORTE PAGO EM PECÚNIA. NÃO-INCIDÊNCIA. ALINHAMENTO COM A JURISPRUDÊNCIA DO STJ E STF.

Em decorrência de entendimento da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF) e Superior Tribunal de Justiça (STJ), não incide contribuição previdenciária sobre os valores pagos em dinheiro a título de vale-transporte.

LEGISLAÇÃO POSTERIOR. MULTA MAIS FAVORÁVEL.
APLICAÇÃO EM PROCESSO PENDENTE JULGAMENTO.

A lei aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Na superveniência de legislação que estabeleça novos critérios para a apuração da multa por descumprimento de obrigação acessória, faz-se necessário verificar se a sistemática atual é mais favorável ao contribuinte que a anterior.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial para excluir da multa aplicada os valores relativos ao auxílio-transporte e auxílio-educação e, após, para adequação da multa remanescente ao artigo 32-A da Lei nº 8.212/91, caso mais benéfica.

Julio Cesar Vieira Gomes - Presidente.

Ronaldo de Lima Macedo - Relator.

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Julio Cesar Vieira Gomes, Ana Maria Bandeira, Lourenço Ferreira do Prado, Ronaldo de Lima Macedo, Nereu Miguel Ribeiro Domingues e Ewan Teles Aguiar.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração lavrado com fundamento na inobservância da obrigação tributária acessória prevista no art. 32, inciso IV e § 5º, da Lei nº 8.212/1991, acrescentados pela Lei nº 9.528/1997, c/c o art. 225, inciso IV e § 4º, do Decreto nº 3.048/1999, que consiste em a empresa apresentar a Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP) com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, para as competências 01/2004 a 12/2004.

Segundo o Relatório Fiscal da Infração (fls. 05/08) a empresa deixou de declarar, ou registrou a menor, em GFIP's os fatos geradores de contribuições previdenciárias referentes aos segurados empregados, incidentes sobre valores pagos a título de Ajuda de Custo, Aluguéis de Veículos, Assistência Médica, Programa de Auxílio Educação e Comissões, bem como parte das remunerações pagas a título de vale-transporte em pecúnia.

O Relatório da Multa (fl. 09) informa que o cálculo de aplicação da multa está discriminado, por competência, nas planilhas anexas ao AI nº 37.160.139-8 (processo 19311.000478/2009-09) e AI nº 37.160.136-3 (processo 19311.000475/2009-67, verba decorrente do pagamento de vale-transporte em dinheiro), e referem-se a 100% do valor devido, relativo a contribuição não declarada, respeitando o limite mensal por número de segurados, sendo que o cálculo do valor da multa está devidamente atualizado de acordo com a Portaria Interministerial MPS/MF nº 48, de 12/02/2009 (DOU de 13/02/009). A consolidação do cálculo da multa está registrada nas planilhas de fls. 10/13 – “**Anexo Demonstrativo Consolidado I, II e III**”.

A ciência do lançamento fiscal ao sujeito passivo deu-se em 19/11/2009 (fl. 01).

A autuada apresentou impugnação tempestiva (fls. 35/54), alegando, em síntese, que:

1. seja reconhecida a decadência parcial do crédito referente aos meses de janeiro a outubro de 2004, a teor do art. 150, § 4º do CTN, com a consequente extinção dos seus valores ;
2. a falta de informação relativa ao vale-transporte em pecúnia em GFIP e a elaboração da folha de pagamento contemplando tais verbas, se deram em razão de amparo judicial relativo ao Processo nº 1999.61.00.045668-5/SP, que a desobrigava a empresa dessa formalidade, razão pela qual não há que se falar em escrituração em desconformidade com a legislação;
3. não houve omissão de qualquer escrituração ou documentos à fiscalização, pois a empresa viabilizou todo o curso e a conclusão da ação fiscal, entregando os arquivos digitais ao Fisco;

4. o lançamento se baseou em mera interpretação revestida de subjetivismo, violando os princípios da legalidade e isonomia. É inadmissível qualquer aplicação de penalidade sobre os valores pagos a título de ajuda de custo com veículos, comissões, programa auxílio educação, locação de veículos e assistência médica, pois tais verbas tem natureza indenizatória, conforme entendimento pacificado pelo Superior Tribunal de Justiça;
5. o contrato de locação de veículos celebrado regularmente entre a empresa e seus funcionários tem natureza civil e não se afigura como pagamento de qualquer tipo de salário. Ainda que , por hipótese, se entenda que sobre tal pagamento incida contribuição, para aplicação de qualquer multa há de ser deduzido o montante equivalente ao uso do bem, ou seja, ao uso do veículo alugado. Com efeito, o locativo guarda, obviamente, relação com o bem móvel (veículo) alugado. Vale dizer, com o patrimônio do locador. Não tem qualquer relação de pertinencialidade com o tipo de serviço ou função do empregado;
6. o programa auxílio educação desde a sua instituição é dirigido à totalidade de seus empregados, desde que cumpram determinadas exigências, não se configurando um benefício restrito a um grupo de empregados, e por esta razão não tem natureza remuneratória, e, sim característica de generalidade. A relação acostada aos autos refere-se aos funcionários beneficiados sendo que a todos foram oferecidos benefício, muito embora alguns não o recebam por não atenderem as diretrizes condicionadas pelo programa da empresa. A empresa faz os pagamentos dos benefícios diretamente aos empregados para que estes paguem a instituição de ensino. O entendimento do Superior Tribunal de Justiça é pacífico no sentido de que os valores gastos pelo empregador, na educação não integram o salário de contribuição, e por conseguinte não compõem a base de cálculo da contribuição previdenciária. O auxílio educação não remunera o trabalhador, pois não retribui o trabalho efetivo de tal modo que não integra o salário de contribuição;
7. a assistência médica é um benefício dirigido a totalidade dos empregados do Setor Administrativo, sendo que existe a participação do empregado, não se afigurando um benefício restrito a um grupo de empregados. Consoante interpretação do art. 28 da Lei 8.212/91 as parcelas recebidas pelos empregados referente a assistência médica não se enquadram como pressupostos exigidos para se caracterizar como verba de natureza remuneratória, ante seu caráter indenizatório;
8. para que uma verba possa ser considerada como salário de contribuição é indispensável que tenha sido paga como retribuição ao trabalho ou que seja decorrente da prestação de serviços ou do tempo à disposição de empregador, o que não ocorre;
9. é falsa a premissa que dá esteio à aplicação da penalidade, pois a fiscalização presumiu indevidamente que os valores lançados na contabilidade teriam sido omitidos em GFIP, desprezando-se a decisão judicial efetivamente apresentada pelo contribuinte no curso da ação fiscal, a qual pende Recurso aos Tribunais Superiores;

10. a multa lançada extrapola os limites da lei e da Carta Magna e acaba fazendo com que supere, ou mesmo equivalha, ao montante devido a título de tributo, ou seja, a penalidade, que encerra a obrigação acessória, no presente caso é equivalente ou superior à obrigação tributária principal, sendo que a infração a lei, conquanto enseje a aplicação de penalidade pecuniária, não pode conter caráter confiscatório. O valor da cominação pelo descumprimento de obrigação acessória não pode equivaler ou exceder o valor da obrigação principal, mormente quando o contribuinte estava amparado por medida judicial, no caso do lançamento referente ao vale transporte. A multa aplicada, no caso, afigura-se idêntica ao perdimento do bem, porquanto se assemelha ao montante da obrigação principal, sendo, portanto, inadmissível.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em Campinas/SP – por meio do Acórdão nº 05-32.265 da 8ª Turma da DRJ/CPS (fls. 56/64) – considerou o lançamento fiscal procedente em sua totalidade, eis que ele encontra-se revestido das formalidades legais, tendo sido lavrado de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam o assunto.

A Notificada apresentou recurso voluntário, manifestando seu inconformismo pela obrigatoriedade do recolhimento dos valores lançados e no mais efetua repetição das alegações da peça de impugnação (fls. 67/81).

A Delegacia da Receita Federal do Brasil (DRF) em Jundiaí/SP informa que o recurso interposto é tempestivo e encaminha os autos ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) para processamento e julgamento (fl. 84).

É o relatório.

Voto

Conselheiro Ronaldo de Lima Macedo, Relator

O recurso é tempestivo (fls. 65/67) e não há óbice ao seu conhecimento.

O presente lançamento fiscal decorre do fato de que a Recorrente apresentou a Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP) com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, relativas à remuneração dos segurados empregados que lhe prestaram serviços, para as competências 01/2004 a 12/2004.

Essas contribuições correspondentes a tais fatos geradores foram objetos dos seguintes Autos de Infração de Obrigação Principal (AIOP's): 37.160.139-8 (processo 19311.000478/2009-09); 37.160.140-1 (processo 19311.000479/2009-45); 37.160.136-3 (processo 19311.000475/2009-67); e 37.160.137-1 (processo 19311.000476/2009-10). Em tempo, esses autos já foram devidamente julgados no âmbito desta Corte Administrativa, por meio dos seguintes Acórdãos, respectivamente: 2402-02.334 (sessão de 18/01/2012); 2402-02.335 (sessão de 18/01/2012); 2402-02.331 (sessão de 18/01/2012); e 2402-02.332 (sessão de 18/01/2012).

Com as decisões, os valores originários das contribuições sociais previdenciárias não sofreram alterações para os AIOP n^{os} 37.160.139-8 (processo 19311.000478/2009-09) e 37.160.140-1 (processo 19311.000479/2009-45), exceto para a verba concernente ao programa de auxílio educação. E para os AIOP's n^{os} 37.160.136-3 (processo 19311.000475/2009-67) e 37.160.137-1 (processo 19311.000476/2009-10), ambos referentes à remuneração paga a título de vale-transporte em dinheiro, os valores apurados foram totalmente excluídos do lançamento fiscal. Assim, a multa apurada em decorrência das verbas pagas a título de vale-transporte em dinheiro e a título do programa de auxílio educação deverão ser excluídas do presente processo.

DA PRELIMINAR:

A Recorrente alega que seja declarada a extinção dos valores lançados até a competência 10/2004, nos termos do art. 150, § 4^o, do Código Tributário Nacional (CTN).

Tal alegação não será acatada pelos motivos a seguir delineados.

A decadência deve ser verificada considerando-se a Súmula Vinculante n^o 8, editada pelo Supremo Tribunal Federal, que dispôs o seguinte:

Súmula Vinculante n^o 8 do STF: “São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5^o do Decreto-lei 1.569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

Vale lembrar que os efeitos da súmula vinculante atingem a administração pública direta e indireta nas três esferas, conforme se depreende do art. 103-A, *caput*, da Constituição Federal que foram inseridos pela Emenda Constitucional n^o 45/2004, *in verbis*:

Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei. (g.n.)

Da análise do caso concreto, verifica-se que embora se trate de aplicação de multa pelo descumprimento de obrigação acessória, há que se verificar a ocorrência de eventual decadência à luz das disposições do Código Tributário Nacional (CTN) que disciplinam a questão.

O Código Tributário Nacional trata da decadência no artigo 173, abaixo transcrito:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo Único - O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Quanto ao lançamento por homologação, o Códex Tributário definiu no art. 150, § 4º, o seguinte:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Tem sido entendimento constante em julgados do Superior Tribunal de Justiça, que nos casos de lançamento em que o sujeito passivo antecipa parte do pagamento da contribuição, aplica-se o prazo previsto no § 4º do art. 150 do CTN, ou seja, o prazo de cinco

anos passa a contar da ocorrência do fato gerador, uma vez que resta caracterizado o lançamento por homologação.

No caso, como se trata de aplicação de multa pelo descumprimento de obrigação acessória não há que se falar em antecipação de pagamento por parte do sujeito passivo, assim, para a apuração de decadência, aplica-se a regra geral contida no art. 173, inciso I, do CTN.

Assevere-se que a questão foi objeto de manifestação por parte da Procuradoria da Fazenda Nacional por meio da Nota PGFN/CAT Nº 856/2008 aprovada pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional em 01/09/2008, nos seguintes termos:

“Aprovo. Frise-se a conclusão da presente Nota de que o prazo de decadência para constituir as obrigações tributárias acessórias relativas às contribuições previdenciárias é de cinco anos e deve ser contado nos termos do art. 173, I, do CTN.”

Assim – como a autuação se deu em **19/11/2009**, data da ciência do sujeito passivo (fls. 01 e 129), e a multa aplicada decorre do período compreendido entre **01/2004 a 12/2004** –, percebe-se que a competência 01/2004 e demais competências posteriores não foram atingidas pela decadência tributária, nos termos do art. 173, inciso I, do CTN.

Com isso – como o crédito foi constituído com fundamento no direito potestativo do Fisco em lançar os valores da multa determinados pela legislação vigente –, a preliminar de decadência não será acatada, eis que o lançamento fiscal refere-se ao período de 01/2004 a 12/2004 e as competências posteriores a 12/2003 não estão atingidas pela decadência tributária.

Diante disso, rejeito a preliminar de decadência tributária ora examinada, e passo ao exame de mérito.

DO MÉRITO:

Com relação ao procedimento utilizado pela auditoria fiscal, a Recorrente alega que não houve cumprimento da legislação vigente.

No que tange às remunerações pagas a título de ajuda de custo, aluguéis de veículos, assistência médica e comissões, tal alegação não será acatada, eis que o Fisco cumpriu a legislação de regência, ensejando o lançamento de ofício em decorrência da Recorrente ter incorrido no descumprimento de obrigação tributária acessória, conforme os fatos e a legislação a seguir delineados.

Verifica-se que a Recorrente não informou ao Fisco, por intermédio da Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP), todos os fatos geradores das contribuições previdenciárias, relativas às remunerações dos segurados empregados pagas a título de ajuda de custo, aluguéis de veículos, assistência médica e comissões.

Os valores da remuneração dos segurados foram devidamente discriminados e delineados, por competência, nas planilhas anexas ao AI nº 37.160.139-8 (processo 19311.000478/2009-09), bem como nas planilhas de consolidação de fls. 10/13 – **“Demonstrativo Consolidado I, II e III”**.

Com isso, a Recorrente incorreu na infração prevista no art. 32, inciso IV e § 5º, da Lei nº 8.212/1991, transcrito abaixo:

Lei nº 8.212/1991

Art. 32 - A empresa é também obrigada a:

(...)

IV - informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, por intermédio de documento a ser definido em regulamento, dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS.

(...)

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

Esse art. 32, inciso IV e § 5º, da Lei nº 8.212/1991 é claro quanto à obrigação acessória da empresa e o Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999, complementa, delineando a forma que deve ser observada para o cumprimento do dispositivo legal, como, por exemplo, o preenchimento e as informações prestadas são de inteira responsabilidade da empresa, conforme preceitua o seu art. 225, inciso IV e §§ 1º a 4º:

Decreto nº 3.048/1999:

Art. 225. A empresa é também obrigada a:

(...)

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

§ 1º As informações prestadas na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social servirão como base de cálculo das contribuições arrecadadas pelo Instituto Nacional do Seguro Social, comporão a base de dados para fins de cálculo e concessão dos benefícios previdenciários, bem como constituir-se-ão em termo de confissão de dívida, na hipótese do não-recolhimento.

§ 2º A entrega da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social deverá ser efetuada na rede bancária, conforme estabelecido pelo Ministério da Previdência e Assistência Social, até o dia sete do

mês seguinte àquele a que se referirem as informações. (Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 29/11/1999)

§ 3º A Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social é exigida relativamente a fatos geradores ocorridos a partir de janeiro de 1999.

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

Nos termos do arcabouço jurídico-previdenciário acima delineado, constata-se, então, que a Recorrente – ao não incluir na GFIP todos os fatos geradores das contribuições previdenciárias, referentes à remuneração dos segurados empregados, para as competências 01/2004 a 12/2004 – incorreu na infração prevista no art. 32, inciso IV e § 5º, da Lei nº 8.212/1991, c/c o art. 225, inciso IV e §§ 1º a 4º, do Regulamento da Previdência Social (RPS).

Portanto, o procedimento utilizado pela auditoria fiscal para a aplicação da multa foi devidamente consubstanciado na legislação vigente à época da lavratura do auto de infração. Ademais, não verificamos a existência de qualquer fato novo que possa ensejar a revisão do lançamento em questão nas alegações registradas na peça recursal da Recorrente.

Dentro desse contexto fático, cumpre esclarecer que as alegações de caráter indenizatório das verbas pagas ou creditadas aos segurados, expostas na peça recursal, reproduzem os mesmos fundamentos esposados na defesa relativa ao lançamento da obrigação previdenciária principal, constituída nos Autos de Infração de Obrigação Principal (AIOP's) nºs 37.160.139-8 (processo 19311.000478/2009-09), 37.160.140-1 (processo 19311.000479/2009-45) e 37.160.141-0 (processo 19311.000480/2009-70). Após essas considerações, informo que as conclusões acerca dos argumentos da peça recursal – concernente às remunerações pagas ou creditadas a título de ajuda de custo, aluguéis de veículos, assistência médica, programa de auxílio educação e comissões –, no que forem coincidentes, foram devidamente enfrentadas, quando da análise do processo da obrigação principal.

Assim, passarei a utilizar o conteúdo assentado na decisão do processo da obrigação principal para explicitar os elementos fáticos e jurídicos desta decisão, bem como estes serão parte integrante deste Voto. Isso está em conformidade ao art. 50, § 1º, da Lei nº 9.784/1999 – diploma que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal –, transcrito abaixo:

Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

(...)

§ 1º. A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão integrante do ato. (g.n.)

A Recorrente alega que a multa aplicada, ante a sua desproporcionalidade e não razoabilidade, é confiscatória e inconstitucional. Informamos que tal alegação não compete a este foro a discussão sobre a matéria, dado que a Administração Pública é compelida a aplicar a penalidade nos moldes fixados na legislação de

regência, o que foi observado no caso ora analisado, não se configurando, assim, o alegado excesso de exação, porque o Fisco agiu no estrito cumprimento do dever legal.

Ademais, frise-se que a análise da alegação retromencionada seria incabível na esfera administrativa. Não pode a autoridade administrativa recusar-se a cumprir norma cuja constitucionalidade, ou ilegalidade, vem sendo questionada, razão pela qual são aplicáveis as normas reguladas na Lei nº 8.212/1991 e demais disposições da legislação vigente aplicadas ao lançamento fiscal ora analisado.

Toda lei presume-se constitucional e, até que seja declarada sua inconstitucionalidade pelo órgão competente do Poder Judiciário para tal declaração ou exame da matéria, ou seja declarada suspensa pelo Senado Federal nos termos art. 52, X, da Constituição Federal, deve o agente público, como executor da lei, respeitá-la.

Nesse sentido, o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) veda aos membros de Turmas de julgamento afastar aplicação de lei ou decreto sob fundamento de inconstitucionalidade e o próprio Conselho uniformizou a jurisprudência administrativa sobre a matéria por meio do enunciado da Súmula nº 2, Portaria MF nº 383, publicada no DOU de 14/10/2010, transcrito a seguir:

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

Registramos que a vedação constitucional quanto ao caráter confiscatório se dá em relação ao tributo e não à multa pecuniária ora discutida pela recorrente, sendo esta última a apreciada no caso concreto. Nesse sentido preceitua o art. 150, IV, da Constituição Federal de 1988:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

Portanto, não possui natureza de confisco a exigência da multa aplicada em decorrência do descumprimento de obrigação acessória, conforme prevê o art. 32, inciso IV e § 5º, da Lei nº 8.212/1991, já que se trata de uma multa pecuniária.

Ainda dentro do aspecto meritório e em observância aos princípios da legalidade objetiva, da verdade material e da autotutela administrativa, presentes no processo administrativo tributário, frisamos que os valores da multa aplicados foram fundamentados na redação do art. 32, inciso IV e §§ 4º e 5º, da Lei nº 8.212/1991, acrescentados pela Lei nº 9.528/1997. Entretanto, este dispositivo sofreu alteração por meio do disposto nos arts. 32-A e 35-A, ambos da Lei nº 8.212/1991, acrescentados pela Lei nº 11.941/2009. Com isso, houve alteração da sistemática de cálculo da multa aplicada por infrações concernentes à GFIP's, a qual deve ser aplicada ao presente lançamento ora analisado, tudo em consonância com o previsto pelo art. 106, inciso II, alínea "c", do Código Tributário Nacional.

Assim, quanto à multa aplicada, vale ressaltar a superveniência da Lei nº 11.941/2009.

Para tanto, inseriu o art. 32-A na Lei nº 8.212/1991, o qual dispõe o seguinte:

Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

II – de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 1º. Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso II do caput deste artigo, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo fixado para entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não-apresentação, a data da lavratura do auto de infração ou da notificação de lançamento. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 2º. Observado o disposto no § 3º deste artigo, as multas serão reduzidas: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

I – à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

II – a 75% (setenta e cinco por cento), se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 3º. A multa mínima a ser aplicada será de: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

I – R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

II – R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

No caso em tela, trata-se de infração que agora se enquadra no art. 32-A, inciso I, da Lei nº 8.212/1991.

Considerando o grau de retroatividade média da norma previsto no art. 106, inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional (CTN), transcrito abaixo, há que se verificar a situação mais favorável ao sujeito passivo, face às alterações trazidas.

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

(...)

II. tratando-se de ato não definitivamente julgado:

(...)

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Nesse sentido, entendo que na execução do julgado, a autoridade fiscal deverá verificar, com base nas alterações trazidas, qual a situação mais benéfica ao contribuinte, se a multa aplicada à época ou a calculada de acordo com o art. 32-A, inciso I, da Lei nº 8.212/1991.

Esclarecemos que não há espaço jurídico para aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212/1991, eis que este remete para a aplicação do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, que trata das multas quando do lançamento de ofício dos tributos federais, vejo que as suas regras estão em outro sentido. As multas nele previstas incidem em razão da falta de pagamento ou, quando sujeito a declaração, pela falta ou inexatidão da declaração, aplicando-se apenas ao valor que não foi declarado e nem pago.

Assim, há diferença entre as regras estabelecidas pelos artigos 32-A e 35-A, ambos da Lei nº 8.212/1991. Quanto à GFIP não há vinculação com o pagamento. Ainda que não existam diferenças de contribuições previdenciárias a serem pagas, estará o contribuinte sujeito à multa do artigo 32-A da Lei nº 8.212/1991.

O art. 44 da Lei nº 9.430/1996 dispõe o seguinte:

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

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

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

A regra do artigo acima mencionado tem finalidade exclusivamente fiscal, diferentemente do caso da multa prevista no artigo 32-A da Lei nº 8.212/1991, em que independentemente do pagamento/recolhimento da contribuição previdenciária, o que se pretende é que, o quanto antes (daí a gradação em razão do decurso do tempo), o sujeito passivo preste as informações à Previdência Social, sobretudo os salários de contribuição percebidos pelos segurados. São essas informações que viabilizam a concessão dos benefícios previdenciários. Quando o sujeito passivo é intimado para entregar a GFIP, suprir omissões ou efetuar correções, o Fisco já tem conhecimento da infração e, portanto, já poderia autuá-lo, mas isso não resolveria um problema extrafiscal, que é: as bases de dados da Previdência Social não

seriam alimentadas com as informações corretas e necessárias para a concessão dos benefícios previdenciários.

Por essas razões é que não vejo como se aplicarem as regras do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 aos processos instaurados em razão de infrações cometidas sobre a GFIP. E no que tange à “falta de declaração e nos de declaração inexata”, parte também do dispositivo, além das razões já expostas, deve-se observar o Princípio da Especificidade – a norma especial prevalece sobre a geral: o artigo 32-A da Lei nº 8.212/1991 traz regra aplicável especificamente à GFIP, portanto deve prevalecer sobre as regras no artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 que se aplicam a todas as demais declarações a que estão obrigados os contribuintes e responsáveis tributários. Pela mesma razão, também não se aplica o artigo 43 da mesma lei.

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

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

Em síntese, para aplicação de multas pelas infrações relacionadas à GFIP devem ser observadas apenas as regras do artigo 32-A da Lei nº 8.212/1991 que regulam exaustivamente a matéria. É irrelevante para tanto se houve ou não pagamento/recolhimento e, no caso que tenha sido lavrado Auto de Infração de Obrigação Principal (AIOP), qual tenha sido o valor nele lançado.

CONCLUSÃO:

Voto no sentido de **CONHECER** do recurso e **DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL**, para que: (i) sejam excluídos os valores da multa pertinente ao vale-transporte pago em pecúnia, bem como os valores apurados em decorrência da verba paga a título do programa de auxílio educação; e (ii) seja efetuado o cálculo da multa de acordo com o art. 32-A da Lei nº 11.941/2009 (nova legislação) e comparado ao cálculo anterior, para que seja aplicado o cálculo mais benéfico ao sujeito passivo, na forma do voto.

Ronaldo de Lima Macedo.