



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

Processo nº 19515.721154/2011-28
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2301-003.274 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de janeiro de 2013
Matéria CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA
Recorrente BASSO COMPONENTES AUTOMOTIVOS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/06/2008 a 31/12/2008

DEBCAD'S NÃO IMPUGNADOS

Quano da impugnação não há expressa manifestação contra lançamento realizado em Auto de Infração há de se reconhecer a aceitação tácita.

No presente caso, na impugnação vê-se que dois AIOA's DEBCAD's, não foram relacionados e tão pouco houve defesa expresa.

O Decreto 70.235 de 1972 artigo ** menciona que matéria não impugnada tempestivamente é questão consolidada.

ii) DO ERRO FORMAL QUE VICIA O FEITO

Não sendo localizado a ocorrência do mencionado erro formal, não há de ser conhecida a matéria.

No presente caso alega a Recorrente que houve erro formal onde o RDA verificou documentos diverso do período fiscalizado.

Todavia, tal fato não foi verificado, já que todos os lançamentos foram devidamente relacionados e de conformidade com os documentos apresentados.

DA DELICADA SITUAÇÃO FINANCEIRA QUE ENVOLVE A RECORRENTE

Alega a Recorrente que se encontra e situação financeira difícil, e, confessa que não recolheu as contribuições previdenciárias apontadas.

Todavia, não procurou assegurar-se de comportamentos legais para eximir-se de responsabilidades, tais como confissão expontânea, pedido de concordata, falência e outros.

Mas, como nada disto foi providenciado o crime previdenciário está configurado.

DA AUSÊNCIA DE MÁ-FÉ - DESCUMPRIMENTO DAS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Comportamento oriundo de vontade subjetiva de impossível comprovação, não traz ao julgador convencimento, mas, o que esclarece e dá razão ao seu '*decisum*' são as peças frias dos autos e a determinação da norma.

Diz a Recorrente que não usou de má-fé para preencher as GFIP's, contumazmente, erradas, sendo isto capaz de desfigurar a má-fé, e, portanto o dever de cumprimento das obrigações.

DO DESRESPEITO AO PRINCÍPIO DO FORMALISMO MODERADO

Necessidade de ocorrência do formalismo moderado em proveito e respeito ao administrado.

No caso em tela a Recorrente quer que o princípio do formalismo moderado ou informalismo seja declarado a favor do administrado, já que ele vem expresso na Lei 9.784 de 1999.

Diz que o erro no preenchimento das GFIP's tratou-se apenas de erros formais, sem intenção de fraudar a Previdência.

Todavia, mais um quesito sem razão, isto porque a Legislação é clara ao tratar da espécie de erro, impondo-lhe sanções.

DAS GFIPS - PREENCHIMENTO EQUIVOCADO. INCAPAZ DE GERAR OBRIGAÇÃO

Erros e equívocos existentes, ainda que sem intenção de fraudar o Fisco, está previsto em lei com a devida repercussão.

Em havendo erro no preenchimento, face ao princípio da legalidade, onde há previsão para sanção para este tipo de 'equívoco' correto está a autuação.

DAS CONTAS PARTICULARES DOS SÓCIOS

A legislação é clara, e, na clareza da lei, cessa sua interpretação. E assim, vê-se que de acordo com a Lei n.º 8212/91 - artigo 28, todo valor recebido pelo contribuinte individual - sócio, integra o salário de contribuição para fins previdenciários. Inclusive valores das despesas pessoais e particulares das pessoas físicas dos sócios.

E mais, '*vide*' o artigo 22 da Lei n.º 8212/91 onde está definida a contribuição da empresa sobre a remuneração do contribuinte individual:

DOS VALORES RETIRADOS E UTILIZADOS PELOS SÓCIOS

Todo o sócio tem direito a fazer retirada, conforme disposto no artigo 1.007 do CC e toda retirada tem que recolher a contribuição previdenciária, conforme dispõe o artigo 5º, inciso II, do RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, na redação do Decreto nº 4.729/2003, onde, são tributáveis os valores totais pagos ou creditados aos sócios, ainda que a título de antecipação de lucro da pessoa jurídica, quando não houver discriminação entre a remuneração decorrente do trabalho e a proveniente do capital social, ou quando se trata de adiantamento de resultado ainda não apurado por meio de demonstração de resultados do exercício.

MULTA.

Multa não é matéria de 'Ordem Pública', razão pela qual somente deverá ser julgada se houver expressa indignação da Recorrente com relação a multa aplicada pela Fiscalização e Julgada pela DRJ de origem.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado: I) Por voto de qualidade; a) em negar provimento ao recurso, na questão da retificação da multa, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Mauro José Silva, Leonardo Henrique Pires Lopes e Adriano Gonzáles Silvério, que votaram em retificar a multa; II) Por unanimidade de votos: a) em negar provimento ao Recurso nas demais alegações da Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a). Declaração de voto: Mauro José Silva.

(assinado digitalmente)

MARCELO OLIVEIRA

(assinado digitalmente)

WILSON ANTONIO DE SOUZA CORRÊA – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Oliveira, Bernadete de Oliveira Barros, Adriando Gonzales Silvério, Mauro José Silva, Wilson Antonio de Souza Correa e Leonardo Henrique Pires Lopes.

Relatório

Trata-se os autos do presente processo administrativo de Autos de Infração (AI's) a seguir descritos, formalizados com base nos mesmos elementos de prova:

AIOP DEBCAD nº 51.007.6645, Auto de Infração de Obrigação Principal, relativo às contribuições dos segurados empregados, destinadas à Seguridade Social, arrecadadas através de desconto e não recolhidas, no montante de R\$ 175.903,18 (cento e setenta e cinco mil e novecentos e três reais e dezoito centavos), incluindo juros e multa, abrangendo as competências 01/2009 a 03/2009, consolidado em 05/09/2011;

AIOP DEBCAD nº 51.007.6653, Auto de Infração de Obrigação Principal, referente às contribuições devidas à Seguridade Social, da parte da empresa, e para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT), incidentes sobre as remunerações pagas a segurados empregados, no montante de R\$ 578.710,65 (quinhentos e setenta e oito mil e setecentos e dez reais e sessenta e cinco centavos), incluindo juros e multa, abrangendo as competências 01/2009 a 04/2009, consolidado em 05/09/2011;

AIOP DEBCAD nº 51.007.6661: Auto de Infração de Obrigação Principal, relativo às contribuições destinadas às Outras Entidades e Fundos – Terceiros, incidentes sobre as remunerações pagas a segurados empregados, no montante de R\$ 152.886,72 (cento e cinquenta e dois mil e oitocentos e oitenta e seis reais e setenta e dois centavos), incluindo juros e multa, abrangendo as competências 01/2009 a 04/2009, consolidado em 05/09/2011;

AIOP DEBCAD nº 51.007.6670: Auto de Infração de Obrigação Principal, relativo às contribuições dos contribuintes individuais sócios, destinadas à Seguridade Social, não arrecadadas e não recolhidas, no montante de R\$ 8.339,42 (oito mil e trezentos e trinta e nove reais e quarenta e dois centavos), incluindo juros e multa, abrangendo as competências 01/2009 a 04/2009, consolidado em 05/09/2011;

AIOP DEBCAD nº 51.007.6688: Auto de Infração de Obrigação Principal, referente às contribuições devidas à Seguridade Social, da parte da empresa, incidentes sobre o total das remunerações pagas, devidas, ou creditadas, no decorrer do mês, aos sócios (pro labore), no montante de R\$ 104.792,77 (cento e quatro mil e setecentos e noventa e dois reais e setenta e sete centavos), incluindo juros e multa, abrangendo as competências 01/2009 a 04/2009, consolidado em 05/09/2011;

AIOA DEBCAD nº 51.007.6629: Auto de Infração de Obrigação Acessória, lavrado por infração ao artigo 4º, caput, da Lei nº 10666/2003, e artigo 216, inciso I, alínea “a”, do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3048/99, código de fundamento legal 59, no montante de R\$ 1.524,43 (um mil e quinhentos e vinte e quatro reais e quarenta e três centavos), consolidado em 05/09/2011;

AIOA DEBCAD nº 51.007.6637: Auto de Infração de Obrigação Acessória, lavrado por infração ao artigo 32, inciso I, da Lei nº 8212/91, c/c o artigo 225, inciso I, e parágrafo 9º, do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3048/99, código de fundamento legal 30, no montante de R\$ 1.524,43 (um mil e quinhentos e vinte e quatro reais e quarenta e três centavos), consolidado em 05/09/2011;

O Relatório Fiscal, comum a todos os AI's, noticia que: i) Os fatos geradores das contribuições previdenciárias e de Terceiros constam da contabilidade da empresa e em Folhas de Pagamento, e não foram devidamente declarados em GFIP; ii) A empresa se fez contumaz em substituir as suas GFIP's, omitindo as contribuições previdenciárias de todo o conjunto de seus segurados empregados e contribuintes individuais – sócios; iii) No período de 06/2008 a 04/2009 a empresa entregou as GFIP's, inclusive as retificadoras, com informações não correspondentes a todos os fatos geradores das contribuições previdenciárias, e, ao mesmo tempo, não recolheu a integralidade das contribuições devidas; iv) Foi emitida RFFP – Representação Fiscal para Fins Penais, em razão da configuração, em tese, dos crimes de Sonegação de Contribuição Previdenciária tipificado no artigo 337A, inciso I. do Código Penal – Decreto nº 2848/40, e o crime de Apropriação Indébita Previdenciária, previsto no artigo 168A, inciso I, do Código Penal, com a redação da Lei nº 9983/2000; v) Não foram declarados em GFIP os valores pagos aos Contribuintes Individuais Sócios, período junho 2008 a abril 2009, lançados na Conta ATIVO 01.02.01.04.01 CRÉDITOS COM PESSOAS LIGADAS 1783 Felício Basso, 1784 Marcos Basso, 1785 Mauricio Basso: "Ref. Movto Contas a Pagar", em vez de ter sido constituído em título próprio PróLabore - DESPESAS, pagos praticamente semanalmente, sempre estabelecidos com valor de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais), mas há valores superiores, contra Bancos. Existem também pagamentos diversos que representam despesas estritamente particulares e pessoais dos Sócios, como "INSS SITIO SÃO PAULO DA ILHA DO SUL, TRIBUTOS FELÍCIO INSS, SITIO SÃO PAULO/ PATRICIA, IPTU SOROCABA, MARIANA RODRIGUES PET, HERIBERTO, CASA DA D. LEILA, PREFEITURA, ROMILDO J DOS SANTOS FILHO/MAURICIO, REEMBOLSO IPTU"; vi) Para referendar que se trata de PróLabore não declarado na contabilidade, houve lançamentos confessos e constituídos nestas mesmas contas com a denominação contábil "PROLABORE", tanto para FELÍCIO BASSO, MARCOS BASSO, e MAURICIO BASSO, em novembro de 2009, como se fosse repetição de valores anteriormente lançados (cópia impressa do Razão 2008 e 2009, em anexo); vii) Existem contradições nos lançamentos contábeis, na DIPJ Ano Base 2008 e 2009, na DEMONSTRAÇÃO DOS LUCROS E PREJUÍZOS ACUMULADOS, e na DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO.

Noticiada dos AI's supra, tempestivamente interpôs Impugnação com suas razões, cuja qual foi julgada improcedente pela DRJ1-SP.

Em 23 de abril de 2012 recebeu a DN e em 21 de maio do mesmo ano interpôs o Presente Recurso Voluntário, alegando: i) Que todos DEBCAD's foram impugnados; ii) Do erro formal que vicia a feito; iii) Da delicada situação financeira que envolve a Recorrente; iv) Da ausência de má-fé – descumprimento das obrigações acessórias; v) Do desrespeito ao princípio do formalismo moderado; vi) Que as GFIP's forma devidamente preenchidas; vii) Das contas particulares dos sócios; viii) Dos valores retirados e utilizados pelos sócios. Pede ao final provimento do presente Recurso.

Eis em apertada síntese o relato.

Voto

Conselheiro Wilson Antônio de Souza Côrrea - Relator

Sendo tempestivo e acudindo todas as demais exigências processuais, merece ser acolhido o presente recurso avariado, passando-se à sua análise.

i) QUE TODOS DEBCAD'S FORAM IMPUGNADOS

Segundo a Recorrente na peça de impugnação todos os AI's foram impugnados.

Entretanto, numa análise percuciente da impugnação vê-se que os Autos de Infração lavrados por descumprimento de obrigação acessória AIOA's DEBCAD's nº 51.007.6629 (não arrecadação, mediante desconto das remunerações, das contribuições de seus contribuintes individuais sócios), e nº 51.007.6637 (não preparação das folhas de pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os seus segurados a seu serviço, inclusive seus contribuintes individuais sócios), não foram relacionados e tão pouco houve defesa expresa.

O Decreto 70.235 de 1972 artigo ** menciona que matéria não impugnada tempestivamente é questão consolidada.

Diante disto, tenho que não houve a defesa específica da matéria constante nos mencionados AI's, razão pela qual não há razão a Recorrente.

ii) DO ERRO FORMAL QUE VICIA O FEITO

Alega a Recorrente que no Relatório de Documentos Apresentados RDA, ocorreu erro formal, isto porque consta de parcelas que foram deduzidas das contribuições apuradas, constituídas de recolhimento, mas de período diverso.

Todavia, mais uma vez não assiste razão a Recorrente, uma vez que tal fato não foi verificado, já que todos os lançamentos foram devidamente relacionados e de conformidade com os documentos apresentados.

Portanto, não há razão a Recorrente, neste quesito.

iii) DA DELICADA SITUAÇÃO FINANCEIRA QUE ENVOLVE A RECORRENTE

Confessa que não recolheu as contribuições previdenciárias apontadas, mas não por vontade própria, porém, por conta de dificuldade financeira que vem sendo assolada a um longo período de tempo, razão assaz para desconfigurar crime.

Esta situação é um tanto quanto delicada, haja vista que envolve comportamentos oriundos de intenção subjetiva de difícil, talvez impossível comprovação.

Todavia, ao que parece realmente havia a crise financeira instalada na Recorrente, mas, isto não a isenta de responsabilidades inerentes de uma empresa.

Ademais, há meios idôneos e Jurídicos capazes de a eximir de qualquer responsabilidade criminal se tomados em tempos oportunos, tais como insolvência, falência e outros.

Mas, como nada disto foi providenciado, tenho que o crime previdenciário está configurado.

iv) DA AUSÊNCIA DE MÁ-FÉ – DESCUMPRIMENTO DAS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Da mesma forma do item anterior a Recorrente alega atos oriundos de vontades subjetivos de, como alhures tido, difícil, senão impossível comprovação, razão pela qual não há de ser feito uma análise com segurança, até porque, nos autos do processo não se vê nada atrelado ao alegado, e, para o julgador, o que esclarece e dá razão ao seu '*decisum*' são as peças frias dos autos e a determinação da norma.

Diante de tal fato, ainda que não tenha ocorrido a alegada má-fé, firmo o decidir nas peças que compoem os autos e a clareza da lei.

Portanto, o que importa é que houve afronta a legislação com o descumprimento das obrigações tanto principal como acessória, tipificada na legislação específica, mormente a Lei 8.212 de 1991.

v) DO DESRESPEITO AO PRINCÍPIO DO FORMALISMO MODERADO

Diz a Recorrente que o princípio do formalismo moderado ou informalismo a favor do administrado vem expresso na Lei 9.784 de 1999, ao prescrever a necessidade de formas simples de modo a facilitar o entendimento do administrado.

Colaciona doutrina e jurisprudência a favor de seu enunciado.

Diz que o erro no preenchimento das GFIP's tratou-se apenas de erros formais, sem intenção de fraudar a Previdência.

Todavia, mais um quesito sem razão, isto porque a Legislação é clara ao tratar da espécie de erro, impondo-lhe sanções.

Por fim, insta lembrar que a autuação constatou que se trata de fatos geradores das contribuições previdenciárias e de terceiros que não foram devidamente declarados em GFIP, contumazmente.

Portanto, também nesta questão, sem razão a Recorrente.

vi) DAS GFIPS

Alega mais uma vez que o que ocorreu foi apenas um equívoco, um erro formal sem intenção de fraudar o Fisco, pois "ao formalizar a rescisão de um empregado, inseria apenas o funcionário da rescisão com o Código O, sem saber que este procedimento acarretava na substituição dos valores informados sempre que enviava a SEFIP retificadora, restando apenas os saldos da última retificação, não ficando em conformidade com o valor real da folha completa". Deste modo, não seria correta a afirmação de que a empresa não declarou da forma devida em GFIP à época do fato gerador, omitindo contribuições previdenciárias de

todo o conjunto de seus segurados empregados e contribuintes individuais. A empresa jamais omitiu ou não declarou em sua contabilidade.

No entanto há provas substanciais nos autos que demonstram a lesão perpetrada, inclusive com GFIP retificadora errada.

Então, em havendo erro no preenchimento, face ao princípio da legalidade, onde há previsão para sanção para este tipo de 'equivoco' como alega a Recorrente, correto está a autuação.

Sem razão a Recorrente neste sentido.

vii) DAS CONTAS PARTICULARES DOS SÓCIOS

Novamente trata da situação financeira de difícil grau porq que passava a Recorrente, razão pela qual os sócios resolveram pagar suas contas particulares por conta da empresa.

Todavia, não se trata de procedimento ilegal, ao contrário, trata-se de procedimento que é capaz de gerar a contribuição previdenciária.

Neste sentido a legislação é clara, e, na clareza da lei, cessa sua interpretação. E assim, vê-se que de acordo com a Lei n.º 8212/91, todo valor recebido pelo contribuinte individual – sócio, integra o salário de contribuição para fins previdenciários. Inclusive valores das despesas pessoais e particulares das pessoas físicas dos sócios.

Art. 28. Entende-se por salário de contribuição:

(...)

III para o contribuinte individual: a remuneração auferida em uma ou mais

empresas ou pelo exercício de sua atividade por conta própria, durante o mês, observado o limite máximo a que se refere o § 5º; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

E mais, 'vide' o artigo 22 da Lei n.º 8212/91 onde está definida a contribuição da empresa sobre a remuneração do contribuinte individual:

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

(...)

III vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a

qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços; (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999).

E conforme o artigo 4º da Lei nº 10.666/03, a empresa é obrigada a arrecadar e recolher a contribuição do segurado contribuinte individual a seu serviço:

Art. 4º Fica a empresa obrigada a arrecadar a contribuição do segurado

contribuinte individual a seu serviço, descontando-a da respectiva remuneração, e a recolher o valor arrecadado juntamente com a contribuição a seu cargo até o dia dois do mês seguinte ao da competência.

(...)

Então, também neste quesito, sem razão a Recorrente.

viii) DOS VALORES RETIRADOS E UTILIZADOS PELOS SÓCIOS

Diz que houve distribuição de lucros de conformidade com a legislação oriunda do CC, artigo 1.007.

O que lhe assite razão.

Mas, mais razão tem a Fiscalização ao seguir a legislação previdenciária, pois, conforme o artigo 5º, inciso II, do RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, na redação do Decreto nº 4.729/2003, são tributáveis os valores totais pagos ou creditados aos sócios, ainda que a título de antecipação de lucro da pessoa jurídica, quando não houver discriminação entre a remuneração decorrente do trabalho e a proveniente do capital social, ou quando se trata de adiantamento de resultado ainda não apurado por meio de demonstração de resultados do exercício.

Assim, também neste quesito, sem razão a Recorrente.

MULTA

A Recorrente não se insurgiu espontaneamente contra a multa aplicada.

Antes pensava esse singelo Julgador que a multa era matéria de Ordem Pública, e, diante de tal pensamento, ainda que não houvesse expressamente indignação expressa pelo Recorrente quanto a aplicação multa, dela havia pronúncia.

Todavia, hodiernamente, evoluo o meu voto, no sentido que a multa não é de Ordem Pública, caindo, portanto, na vala das matérias comuns, pois, quanto as matérias não suscitadas em sua defesa penso não constituir matéria de ordem pública, já que estas normas (ordem pública) são aquelas de aplicação imperativa que visam diretamente a tutela de interesses da sociedade, o que não é o caso.

Neste diapasão tenho que a 'Ordem Pública' significa dizer do desejo social de justiça, assim caracterizado porque há de se resguardar os valores fundamentais e essenciais, para construção de um ordenamento jurídico 'JUSTO', tutelando o estado democrático de direito.

Por outro lado, julgar matéria não questionada e que não trate do interesse público é decisão 'extra petita', como são os casos da aplicação de multas não anatematizadas pelos recorrentes, e que antes tinham o meu pronunciamento, independente de se objurgada em peça recursiva ou não, mas que amadureço pela razão acima, haja vista não considerar a multa matéria de ordem pública.

CONCLUSÃO

Diante do acima exposto, como o presente Recurso Voluntário atende os pressupostos de admissibilidade, tenho que o mesmo deve ser conhecido, para no mérito NEGAR-LHE PROVIMENTO, já que não houve imperfeição no lançamento.

É o voto.

(assinado digitalmente)

Wilson Antonio de Souza Corrêa – Relator

Declaração de Voto

Conselheiro Mauro José Silva,

Apresentamos nossas considerações sobre a noção de ordem pública e sua aplicação ao caso.

O Relator concluiu que a aplicação da multa mais benéfica não deve ser apreciada de ofício, pois não se trata de questão de ordem pública, porém, com a devida vênia, divergimos de tal entendimento.

Ordem Pública é referida na doutrina como conceito indeterminado, uma vez constatado que “*pode ser verificada sobre diferentes enfoques, em distintas disciplinas jurídicas*”.¹

Ricardo de Carvalho Aprigliano² encontrou alguns elementos comuns na doutrina e na jurisprudência que podem nos ajudar a identificar as questões de ordem pública: (i) os valores que informam a norma, de interesse da coletividade, que se revelam particularmente sensíveis, de repercussão acima e além do mero interesse das partes desta mesma relação, seja por razões de ordem social, ética econômica ou cultural, e (ii) o fato de cuidarem de relações jurídicas indisponíveis, ressalvada a expressão meramente econômica de tais direitos, que são sempre disponíveis, elementos que, somados, compõem o espectro do 'interesse público'.

Para Fábio Ramazzini Bechara, a ordem pública é a “*expressão da situação de tranqüilidade e normalidade que o Estado assegura – ou deve assegurar – às instituições e a todos os membros da sociedade, consoante as normas jurídicas legalmente estabelecidas*”.³

O mesmo autor⁴ assevera que, a característica de conceito indeterminado que acomete a ordem pública passa a exigir um esforço maior do aplicador da lei para que o resultado da interpretação gere um resultado mais próximo da realidade contextualizada. Vejamos nas palavras do autors:

“A ordem pública enquanto conceito indeterminado, caracterizado pela falta de precisão e ausência de determinismo em seu conteúdo, mas que apresenta ampla generalidade e abstração, põe-se no sistema como inequívoco princípio geral, cuja aplicabilidade manifesta-se nas mais variadas ramificações das ciências em geral, notadamente no direito,

¹ Cf. APRIGLIANO, Ricardo de Carvalho. Ordem pública e processo – o tratamento das questões de ordem pública no direito processual civil. São Paulo, Atlas, 2011, p. 5.

² Cf. APRIGLIANO, Ricardo de Carvalho. Ordem pública e processo – o tratamento das questões de ordem pública no direito processual civil. São Paulo, Atlas, 2011, p. 30-1.

³ Cf. BECHARA, Fábio Ramazzini. Prisão Cautelar. São Paulo: Malheiros, 2005, 97-100.

⁴ Cf. BECHARA, Fábio Ramazzini. Prisão Cautelar. São Paulo: Malheiros, 2005, 97-100.

preservado, todavia, o sentido genuinamente concebido. A indeterminação do conteúdo da expressão faz com que a função do intérprete assuma um papel significativo no ajuste do termo. Considerando o sistema vigente como um sistema aberto de normas, que se assenta fundamentalmente em conceitos indeterminados, ao mesmo tempo em que se reconhece a necessidade de um esforço interpretativo muito mais árduo e acentuado, é inegável que o processo de interpretação gera um resultado social mais aceitável e próximo da realidade contextualizada. Se, por um lado, a indeterminação do conceito sugere uma aparente insegurança jurídica em razão da maior liberdade de argumentação deferida ao intérprete, de outro lado é, pois, evidente, a eficiência e o perfeito ajuste à historicidade dos fatos considerada.”

Apesar da dificuldade de conceituação do que seja ordem pública, a doutrina e a jurisprudência, entretanto convergem quanto às características típicas que se costuma conferir à questões de ordem pública de direito processual: (i) a possibilidade de exame de ofício, (ii) a ausência de preclusão da matéria e (iii) a possibilidade de seu exame em qualquer tempo ou grau de jurisdição.⁵

Os Conselheiros do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), realizando os esforços interpretativos a que se referiu Fábio Ramazzini Bechara⁶, têm decidido quais questões podem ser consideradas de ordem pública no âmbito do processo administrativo fiscal, sem contudo adotar uma definição, partindo, portanto, para uma especificação casuística.

No que se refere à aplicação das penalidades, temos decisões do CARF que concordam com a inclusão desta questão entre o rol das matérias de ordem pública que podem ser conhecidas de ofício. Vejamos dois exemplos:

Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. 1ª Seção de Julgamento. 4ª Câmara. 2ª Turma Ordinária

Acórdão nº 140200246 do Processo 13502000775200670

04/08/2010

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

ANO-CALENDÁRIO: 2008

MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. APLICAÇÃO DA MULTA DE PENALIDADE. APRECIÇÃO DE OFÍCIO. AS MATÉRIAS DE ORDEM PÚBLICA PODEM SER SUSCITADAS PELO COLEGIADO E APRECIADAS DE OFÍCIO, OU SEJA, MESMO QUE NÃO TENHA SIDO OBJETO DO RECURSO VOLUNTÁRIO. ISSO SE APLICA À EXIGÊNCIA DE PENALIDADES, DENTRE ELAS A MULTA DE OFÍCIO ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DO TRIBUTO POR ESTIMATIVA, QUE FOI LANÇADA EM CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO PROPORCIONAL SOBRE O TRIBUTO DEVIDO NO ANO-CALENDÁRIO. EMBARGOS CONHECIDOS E REJEITADOS.(...)

Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. 3ª Seção de Julgamento. 4ª Câmara. 3ª Turma Ordinária

⁵ Cf. APRIGLIANO, Ricardo de Carvalho. Ordem pública e processo – o tratamento das questões de ordem pública no direito processual civil. São Paulo, Atlas, 2011, p. 17.

⁶ Cf. BECHARA, Fábio Ramazzini. *Prisão Cautelar*. São Paulo: Malheiros, 2005, 97-100, por

MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 19/03/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente e

m 09/04/2013 por WILSON ANTONIO DE SOUZA CORREA

Impresso em 24/09/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*Acórdão nº 340300307 do Processo 10880003371200471
28/04/2010*

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI

Período de apuração: 01/08/2003 a 01/02/2004

DIF-BEBIDAS, ENTREGA INTEMPESTIVA. INTERPRETAÇÃO MAIS BENÉFICA DA NORMA SANCIONATÓRIA, ART. 112, DO CTN, CONHECIMENTO DE OFÍCIO. De acordo com o artigo 112, do Código Tributário Nacional, normas que estabeleçam infrações e lhes cominem penalidades se interpretam da maneira mais favorável ao acusado, no que concerne, por exemplo, à natureza ou aos efeitos do ilícito. Trata-se de norma de ordem pública, passível, portanto, de conhecimento de ofício, que orienta a exegese acerca do artigo 57, da MP nº 2.158-35/2001, no que prescreve pena pecuniária pelo cumprimento tardio de obrigações acessórias, aplicável à DIF-Bebidas. Recurso Provido em Parte.(...)

Por outro lado, encontramos a decisão que reproduzimos a seguir, que rejeita o conhecimento de ofício da discussão sobre as multas:

Primeiro Conselho de Contribuintes. 7ª Câmara. Turma Ordinária

Acórdão nº 10707181 do Processo 104100039419931

11/06/2003

(...). MULTA ISOLADA - NÃO PAGAMENTO DE IRPJ POR ESTIMATIVA - CABIMENTO. Em decorrência da descaracterização da compensação integral dos prejuízos fiscais, o IRPJ gerado deve ser pago por estimativa se, apesar de não ter sido efetuado o pagamento caracterizador da opção, o contribuinte manifestou, em diversos atos, a intenção de apurar o tributo dessa forma. Devida, portanto, a multa isolada, até porque, ainda que concomitantemente com a multa de mora, contra tal situação o contribuinte não se insurgiu, não sendo matéria passível de conhecimento de ofício

De nossa parte, adotamos a noção de questão ordem pública como aquela matéria voltada para o interesse da coletividade e a concretização da moralidade administrativa, sem, contudo, ignorar que o processo administrativo fiscal não tem natureza de instância simplesmente revisional do lançamento, mas guarda algumas características próprias de jurisdição. Assim, entendendo serem restritas as matérias que podem ser conhecidas de ofício, e acompanhando a maioria da jurisprudência deste Colegiado, reconhecemos na aplicação de penalidades as características que permitem seja incluída entre as matérias de ordem pública que autorizam o conhecimento de ofício na ocasião do julgamento de segunda instância.

A seguir, apresentamos nosso posicionamento sobre a multa a ser aplicada, considerando que opinamos pelo conhecimento de ofício da matéria.

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

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

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

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

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

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

Vamos analisar individualmente cada uma das situações.

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

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

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

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

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

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

O critério cronológico (norma posterior prevalece sobre norma anterior) não nos ajuda no presente caso, uma vez que a determinação de aplicarmos o art. 44, inciso I da Lei 9.430/96 e a inclusão do art. 32-A da Lei 8.212/91 foram veiculados pela mesma Lei 11.941/2009.

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

Resta-nos o critério da especialidade.

Observamos que o art. 44, inciso I da Lei 9.430/86 refere-se, de maneira genérica, a uma falta de declaração ou declaração inexata, sem especificar qual seria a

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

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

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

Acrescentamos que não há no regime jurídico do procedimento de ofício previsto na MP 449, convertida na Lei 11.941/2009, a previsão para multa de mora pelo fato de ter ocorrido atraso no recolhimento. Trata-se de infração – o atraso no recolhimento – que deixou de ser punida por meio de procedimento de ofício. Outra infração similar, mas não idêntica, foi eleita pela lei: a falta de recolhimento. Apesar de mantermos nossa posição a respeito da inexistência de multa de mora no novo regime do procedimento de ofício, deixamos de apresentar tal voto em homenagem ao princípio da eficiência devido às reiteradas decisões do Colegiado no sentido de manter a multa de mora que registraram nossa posição isolada. Assim, nosso voto é no sentido de, acompanhando os demais membros do Colegiado, manter a aplicação da multa de mora. No entanto, mantida a multa de mora, esta deve ser limitada a 20% com a retroatividade benéfica do art. 61 da Lei 9.430/96.

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

- A multa de mora, se aplicada, deve ser mantida e limitada a 20%;
- A multa de ofício de 75% é aplicada pela falta de recolhimento da contribuição, podendo ser majorada para 150% em conformidade com o §1º do art. 44 das Lei 9.430/96, ou seja, nos

casos em que existam provas de atuação dolosa de sonegação, fraude ou conluio. A majoração poderá atingir 225% no caso de não atendimento de intimação no prazo marcado, conforme §2º do art. 44 da Lei 9.430/96;

- A multa pela falta de apresentação da GFIP ou apresentação deficiente desta é aquela prevista no art. 32-A da Lei 8.212/91.

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

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

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

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

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

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

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

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

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

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

A interpretação conjunta desses dois dispositivos resulta na conclusão de que devemos aplicar o regime jurídico das penalidades conforme a lei vigente na data da ocorrência dos fatos geradores, salvo se lei posterior houver instituído penalidade menos severa ou houver deixado de definir um fato como infração.

O que devemos ressaltar é que o art. 106 do CTN determina a comparação da penalidade mais benéfica por infração e não em um conjunto. Assim, cada infração e sua respectiva penalidade deve ser analisada.

Para os lançamentos referentes a fatos geradores anteriores a MP 449, de plano devemos afastar a incidência da multa de mora, pois a novo regime jurídico do lançamento de ofício deixou de punir a infração por atraso no recolhimento. O novo regime pune a falta de recolhimento que, apesar de similar, não pode ser tomada como idêntica ao atraso. O atraso é graduado no tempo, ao passo que a falta de recolhimento é infração instantânea e de penalidade fixa. No regime antigo, o atraso era punido com multa de mora de 12% a 100%, ao passo que no regime atual o atraso não é punível em procedimento de ofício e pode atingir até 20% nos casos em que não há lançamento de ofício.

Nossa conclusão de afastar a multa de mora pode também ser amparada no princípio da isonomia. Vejamos um exemplo. Duas empresas, A e B, atuam no mesmo ramo, tem a mesma estrutura de pessoal e de remuneração, bem como utilizam o mesmo escritório contábil para tratar de sua vida fiscal.

A empresa A foi fiscalizada em 2007 com relação aos fatos geradores de 2006 e teve contra si lançada a contribuição, a multa de mora e a multa por incorreções na GFIP prevista no art. 32, §5º da Lei 8.212/91. Quando do julgamento de seu processo, considerando o novo regime de multas segundo nossa interpretação, o órgão julgador manteve o lançamento, mas determinou que a multa relacionada à GFIP fosse comparada com a multa do 32-A da Lei 8.212/91.

A empresa B foi fiscalizada em 2009 com relação aos fatos geradores de 2006 e teve contra si lançada a contribuição, sem aplicação de multa de mora, e a multa pela declaração inexata da GFIP com base no art. 32-A da Lei 8.212/91 ou com base no art. 32, §5º da Lei 8.212/91, o que lhe for mais favorável. Facilmente pode ser notado que a empresa B responde por crédito tributário menor que a empresa A, pois não foi aplicada a multa de mora. Somente com a aplicação do art. 106, inciso II, alínea “a” do CTN para afastar a multa de mora no caso da empresa A é que teremos restaurada a situação de igualdade entre as empresas A e B.

Conforme já assinalamos, apesar de mantermos nossa posição a respeito da inexistência de multa de mora no novo regime do procedimento de ofício, deixamos de apresentar tal voto em homenagem ao princípio da eficiência devido às reiteradas decisões do Colegiado no sentido de manter a multa de mora que registraram nossa posição isolada. Assim, nosso voto é no sentido de, acompanhando os demais membros do Colegiado, manter a aplicação da multa de mora. No entanto, mantida a multa de mora, esta deve ser limitada a 20% com a retroatividade benéfica do art. 61 da Lei 9.430/96.

No tocante às penalidades relacionadas com a GFIP, deve ser feito o cotejamento entre o novo regime – aplicação do art. 32-A para as infrações relacionadas com a

GFIP – e o regime vigente à data do fato gerador – aplicação dos parágrafos do art. 32 da Lei 8.212/91, prevalecendo a penalidade mais benéfica ao contribuinte em atendimento ao art. 106, inciso II, alínea “c”. Tal procedimento aplica-se, inclusive, para a multa de ofício aplicada com fundamento no art. 44, inciso I da Lei 9.430/96 motivada por falta de declaração ou declaração inexata.

Passamos a resumir nossa posição sobre o regime jurídico de aplicação das multas para fatos geradores até 11/2008.

A aplicação do art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN deve ser feita ato ou fato pretérito considerado como infração no lançamento de modo que até 11/2008:

- As multas por infrações relacionadas a GFIP (falta de apresentação ou apresentação deficiente), previstas nos parágrafos do art. 32 da Lei 8.212/91, devem ser comparadas com a multa do art. 32-A da Lei 8.212/91, devendo prevalecer aquela que for mais benéfica ao contribuinte;
- Nas competências nas quais a fiscalização aplicou somente a penalidade relativa ao atraso no pagamento, a multa de mora, esta deve ser mantida, mas limitada a 20%;
- Nas competências nas quais a fiscalização aplicou a penalidade de 75% prevista no art. 44 da Lei 9.430/96 por concluir se tratar da multa mais benéfica quando comparada aplicação conjunta da multa de mora e da multa por infrações relacionadas a GFIP, deve ser mantida a penalidade equivalente à soma de: multa de mora limitada a 20% e multa mais benéfica quando comparada a multa do art. 32 com a multa do art. 32-A da Lei 8.212/91.

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva