



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

Processo nº 19515.721256/2011-43
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2302-002.741 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de setembro de 2013
Matéria Cooperativa de Trabalho
Recorrente COOPERATIVA DE TRABALHO DOS CONDUTORES AUTÔNOMOS - COOPERALFA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2007

RETROATIVIDADE BENIGNA. GFIP. MEDIDA PROVISÓRIA N ° 449. REDUÇÃO DA MULTA.

As multas em GFIP foram alteradas pela Medida Provisória n ° 449 de 2008, que beneficiam o infrator. Foi acrescentado o art. 32-A à Lei n ° 8.212. Conforme previsto no art. 106, inciso II do CTN, 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.

DILIGÊNCIA. INDEFERIMENTO. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

A prova tem, como destinatária final, a autoridade julgadora, a qual possui a prerrogativa de avaliar a pertinência de sua realização para a consolidação do seu convencimento acerca da solução da controvérsia objeto do litígio, sendo-lhe facultado indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis. Nesse sentido, sua realização não constitui direito subjetivo do contribuinte

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para que a multa dos Autos de Infração de Obrigação Principal - AIOP seja aplicada observando as disposições do artigo 35, II, da Lei n.º 8.212/91, na redação vigente à época dos fatos geradores para as competências até 11/2008, inclusive. Vencidas na votação as Conselheiras Bianca Delgado Pinheiro e Juliana Campos de Carvalho Cruz, por entenderem que a multa aplicada deve ser limitada ao percentual de 20% em decorrência das disposições

introduzidas pela MP 449/2008 (art. 35 da Lei n.º 8.212/91, na redação da MP n.º 449/2008 c/c art. 61, da Lei n.º 9.430/96). Para o Auto de Infração de Obrigação Acessória a multa aplicada deve ser calculada considerando as disposições do artigo 32-A, inciso I, da Lei n.º 8.212/91, na redação dada pela Lei n.º 11.941/2009.

LIEGE LACROIX THOMASI – Presidente.

ANDRÉ LUÍS MÁRSICO LOMBARDI - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Liége Lacroix Thomasi (Presidente), Arlindo da Costa e Silva, Juliana Campos de Carvalho Cruz, Bianca Delgado Pinheiro e André Luís Mársico Lombardi.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contra decisão de primeira instância que julgou a impugnação do contribuinte improcedente, mantendo os créditos tributários lançados.

Adotamos trechos do relatório do acórdão do órgão *a quo* (fls. 702/709), que bem resume o quanto consta dos autos:

Tratam os autos de crédito tributário previdenciário lançado contra a empresa acima identificada, relativo à exigência de contribuições incidentes sobre a remuneração paga e/ou creditada a segurados empregados e contribuintes individuais cooperados, não declaradas em GFIP, nem recolhidas à previdência social, no montante de R\$ 1.629.996,19 (um milhão, seiscentos e vinte e nove mil, novecentos e noventa e seis reais e dezenove centavos), consolidado em 20/09/2011.

O presente processo é composto pelas seguintes autuações:

Auto de Infração nº	Contribuições Lançadas (rubrica)	Levantamento	Competências	Valor (R\$)
37.252.582-2	EMPRESA e CONTRIBUINTE INDIVIDUAL	FP – FOLHA DE PAGAMENTO - EMPREGADOS	01/2007 a 12/2007	224.998,92
		PL – PRÓ LABORE		
		PA – PAGAMENTO A AUTÔNOMOS		
37.252.583-0	TERCEIROS	FP – FOLHA DE PAGAMENTO - EMPREGADOS	01/2007 a 13/2007	357.046,78
		CI – FOLHA DE PAGAMENTO - COOPERADOS		
37.252.584-9	SEGURADO CONTRIBUINTE INDIVIDUAL	CI – FOLHA DE PAGAMENTO - COOPERADOS	01/2007 a 12/2007	865.018,89
		PA – PAGAMENTO A AUTÔNOMOS		
37.252.585-7	Descumprimento da obrigação acessória de apresentar GFIP com dados correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias em relação às bases de cálculo, nas competências 01/2007 a 12/2007, conforme art. 32, inciso IV da Lei 8212/91			182.931,60

O Relatório Fiscal informa:

** foram examinados os seguintes livros e documentos: Folhas de Pagamento de empregados do período de 01/2007 a 12/2007 e 13º Salário; Folhas de Pagamento de Cooperados; Declaração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – DIPJ relativo ao ano calendário de 2007; Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações a Previdência Social – Gfip das competências de 01/2007 a 12/2007 e 13/2007; Livros Diário nº 07 e 08, registro Jucesp nº 113.311 e nº*

113.312, em 21/09/2010, do exercício de 2007; Livros Razão do ano calendário de 2007;

* as GFIP transmitidas pela empresa em 15/02/2007, 01/03/2007 e 14/09/2009, das competências janeiro a dezembro de 2007, foram as últimas GFIP entregues pela empresa antes de iniciado o Procedimento Fiscal. Nestas GFIP as bases de incidência da contribuição previdenciária não refletiram a totalidade da remuneração paga a segurados empregados e contribuintes individuais constantes em folhas de pagamento e registros contábeis escriturados nos Livros Diário do ano calendário de 2007, tendo seus valores e informações sobrepostos aos dados das GFIP anteriormente entregues;

* na verificação e confronto das remunerações constantes nas folhas de pagamento de segurados empregados e de contribuintes individuais cooperados, bem como dos valores escriturados nos livros Diário referentes a pagamentos a Prestadores de Serviço Pessoa Física sem vínculo empregatício, com as remunerações declaradas em GFIP constatamos que os valores declarados foram informados com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias. Dos valores de contribuições sociais previdenciárias dessa forma apurada, deduzidos os recolhimentos existentes, foram encontradas diferenças de contribuições sociais destinadas a Previdência Social e a Outras Entidades e Fundos, cujo crédito tributário foi constituído através dos Autos de Infração de Obrigação Principal (AIOP) e acessória (AIOA), nos termos dos levantamentos abaixo:

* **Contribuições da Empresa – Auto de Infração (AIOP) nº 37.252.582-2:** foram consideradas como base de incidência das contribuições previdenciárias as rubricas integrantes da remuneração dos segurados empregados e contribuintes individuais constantes das Folhas de Pagamento e Prestadores de Serviço Pessoa Física, contabilizadas nos Livros Diário do ano calendário de 2007, não declaradas em GFIP, nos termos dos levantamentos:

- Levantamento FP - Folha de Pagamento Empregados – diferenças de recolhimento constatadas nas folhas de pagamento da Administração da Cooperativa de Trabalho dos Condutores Autônomos, confrontados com os valores devidos, não recolhidos, e não declarados nas GFIP das competências janeiro a dezembro de 2007;

- Levantamento PL - Pro Labore – contribuições devidas sobre valores pagos aos dirigentes da Cooperativa (Pró Labore) constatadas através do exame das folhas de pagamento e registros contábeis escriturados nos Livros Diário e Razão, do ano calendário de 2007, não recolhidos e não declarados em GFIP;

- Levantamento – PA - Pagamento a Autônomos (Pagamento efetuado a prestadores de serviços pessoa física sem vínculo empregatício) – contribuições devidas incidentes sobre valores pagos aos prestadores de serviço pessoa física, por serviços prestados de Consultoria e Assessoria Jurídica, conforme

registros contábeis escriturados nos livros Diário e nas contas 4.1.1.05.001 e 4.1.1.05.007, referentes a Serviços de Consultoria e Jurídicos dos Livros Razão, ano calendário de 2007, não recolhidas e não declaradas em GFIP;

*** Contribuições de Segurados Contribuintes Individuais – Auto de Infração (AIOP) nº 37.252.584-9:** contribuição de segurados contribuintes individuais Cooperados e Prestadores de Serviço Pessoa Física, sendo considerada como base de incidência das contribuições previdenciárias as remunerações dos segurados cooperados e prestadores de serviço pessoa física contabilizadas nos Livros Diário do ano calendário de 2007, não declaradas em GFIP, nos termos dos levantamentos abaixo:

- Levantamento CI - Folha de Pagamento Cooperados – contribuições incidentes sobre valores pagos a segurados cooperados como remuneração por serviços prestados no ano calendário de 2007, não declaradas em GFIP, não retidas e não recolhidas em época própria, correspondentes à contribuição de 11% dos contribuintes individuais, constatadas através do exame das folhas de pagamento e planilhas de pagamento semanal aos cooperados;

- Levantamento PA - Pagamento a Autônomos (Pagamento efetuado a prestadores de serviços pessoa físicas sem vínculo empregatício) – contribuições incidentes sobre valores pagos a prestadores de serviço pessoa física por serviços de Consultoria e Assessoria Jurídica, não declarados em GFIP, não retidos e não recolhidos em época própria, correspondentes à contribuição de 11% dos contribuintes individuais, constatadas através do exame dos registros contábeis escriturados nos livros Diário e nas contas 4.1.1.05.001 e 4.1.1.05.007 referentes a Serviços de Consultoria e Jurídicos dos Livros Razão, ano calendário de 2007;

*** Contribuições para Outras Entidades e Fundos (Terceiros) – Auto de Infração (AIOP) nº 37.252.583-0:** foram consideradas como base de incidência destas contribuições as rubricas integrantes da remuneração dos segurados empregados, bem como, a remuneração de segurados cooperados, constantes das Folhas de Pagamento, não declaradas em GFIP, nos termos dos levantamentos abaixo:

- Levantamento FP — Folha de Pagamento Empregados – diferenças de contribuição, conforme apurado nas folhas de pagamento da Administração da Cooperativa de Trabalho dos Condutores Autônomos, confrontadas com os valores declarados nas GFIP das competências de janeiro a dezembro de 2007;

- Levantamento CI - Folha de Pagamento – Cooperados - contribuições destinadas ao SEST/SENAT de responsabilidade dos transportadores autônomos, incidentes sobre os valores pagos aos segurados cooperados como remuneração por serviços prestados, verificados nas folhas de pagamento, planilhas de pagamento semanal aos cooperados e nos registros contábeis escriturados nos livros Diário e Razão, do exercício de

2007, não declarados em GFIP, não retidos e nem recolhidos em época própria, sendo que os valores devidos ao SEST/SENAT, descontados da remuneração dos segurados cooperados, e o respectivo recolhimento, é obrigação da Cooperativa de Trabalho dos Condutores Autônomos;

*** Auto de Infração de Obrigação Acessória (AIOA) nº 37.252.585-7**

Da Infração

- apresentar a empresa Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do - Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias;

- a empresa foi notificada, conforme Termo de Início da Ação Fiscal TIAF, com ciência em 27/05/2010, apresentando GFIP Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações a Previdência Social dos meses de janeiro de 2007 a dezembro de 2007, transmitidas via conectividade Social nas datas de 15/02/2007, 01/03/2007 e 14/09/2009, com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições sociais previdenciárias, sendo estas últimas GFIP entregues antes de iniciado o Procedimento Fiscal, tendo seus valores e informações sobrepostos aos dados das GFIP anteriormente entregues, pois, estas GFIP continham informações e remuneração de apenas um segurado;

- o procedimento da empresa configura omissão de fatos geradores de contribuição previdenciária. Os segurados contribuintes individuais cooperados, administradores e prestadores de serviço pessoa física da Cooperativa, cujas remunerações foram omitidas das GFIP entregues, estão relacionados nas folhas de pagamento da empresa;

- tendo a empresa entregue GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, seja em relação as bases de cálculo, seja em relação aos valores que alteram o valor das contribuições previdenciárias, infringiu a Lei nº8.212/91, artigo 32, inciso IV, § 9º, com redação dada pela Lei nº 11.941/2009, combinado com o artigo 225, inciso IV, § 4º do Regulamento da Previdência Social RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99;

- verificou-se em consulta ao sistema informatizado da Receita Federal do Brasil PLENUS/ PROCURADORIA/DIVIDA, que não constam antecedentes de infração em nome de "Cooperativa de Trabalho dos Condutores Autônomos Cooperalfa";

Da Aplicação da Multa

- considerando que a empresa apresentou GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias;

- considerando a Portaria Interministerial MF/MPS nº 407 de 14/07/2011, artigo 8º, inciso V;

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

Autenticado digitalmente em 29/10/2013 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 30/10/2013 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 03/11/2013 por LIEGE LACROIX THOMAS

SI
Impresso em 04/11/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

- aplicou-se a multa prevista na Lei nº 8.212/91, artigo 32-A "caput", inciso II, §§ 2º e 3º, incluídos pela Lei nº 11.941, de 27/05/2009, combinado com o artigo 284, inciso II do Regulamento da Previdência Social RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, respeitado o disposto no art. 106, inciso II, alínea "c" da Lei nº 5.172/66 CTN, no valor de R\$182.931,60 (cento e oitenta e dois mil, novecentos e trinta e um, reais e sessenta centavos);

- anexadas planilhas de cálculo da multa aplicada, onde estão demonstrados os dados e valores utilizados na determinação do valor da multa;

* a não declaração em GFIP da totalidade da remuneração constante em folha de pagamento, configura omissão de fato gerador, configurando indício, em tese, de crime de sonegação de contribuições previdenciárias, previsto no art.337A, incisos I e III do Código Penal Decreto-Lei nº 2.848 de 07/12/1940, com redação dada pela Lei nº 9.983 de 17/07/2000;

* os valores de contribuição devida apurados em cada Auto de Infração encontram-se discriminados em planilhas que compõe o Relatório Fiscal;

Cientificado pessoalmente do lançamento fiscal em 23/09/2011, o sujeito passivo protocolizou em 25/10/2011 sua impugnação acompanhada de documentos de representação e cópia de peças do presente processo.

(...)

A 12ª Turma de Julgamento da DRJ de São Paulo I, como afirmado anteriormente, julgou improcedente a impugnação, mantendo os créditos tributários lançados (fls. 701/719).

A recorrente foi intimada da decisão em 10/07/2012 (fls. 726), apresentado Recurso Voluntário em 07/08/2012 (fls. 731/741), no qual alega:

* teriam sido desconsiderados os valores relativos aos atos cooperativos, pois toda a receita a cargo da cooperativa foi enquadrada como receita dos cooperados. Exemplifica com o combustível, que corresponderia a 15% da receita bruta da cooperativa;

* pleiteia a conversão do julgamento em diligência para que a recorrente apresentasse os reais valores repassados aos seus cooperados, descontando-se os valores relativos aos atos cooperativos, que não sofrem tributação.

Ao final, requer seja dado provimento ao Recurso Voluntário, declarando-se a nulidade dos Autos de Infração.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Relator André Luís Mársico Lombardi

Atos Cooperativos. Alega a recorrente que teriam sido desconsiderados os valores relativos aos atos cooperativos, pois toda a receita a cargo da cooperativa foi enquadrada como receita dos cooperados. Exemplifica com o combustível, que corresponderia a 15% da receita bruta da cooperativa.

Não assiste razão à recorrente. As planilhas constantes dos autos e reproduzidas Relatório Fiscal apontam que a base de cálculo apurada para obtenção das contribuições devidas pelos segurados cooperados na atividade de transporte de passageiros foi de 20% (vinte por cento) sobre a remuneração total dos mesmos, o que atende às prescrições contidas no artigo 201, § 4º, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99.

Aliás, regra esta que parece bem mais benéfica que aquela pretendida pela recorrente que afirma que a principal despesa referiria-se ao combustível na base de 15% da receita bruta da cooperativa. Ora, no caso, a dedução foi de 80%, pois apenas 20% dos repasses aos cooperados serviram como base de cálculo da contribuição previdenciária.

Isso sem falar que não se compreende a razão do inconformismo. A recorrente afirma que foram desconsideradas “toda sorte de despesas que estão a cargo da cooperativa”, que “a Cooperativa, entre tantas outras atribuições, possui a incumbência de suprir os seus cooperados com os insumos necessários à realização do trabalho de transporte”. Ora, se a despesa está a cargo da cooperativa, sequer está inserida no valor dos repasses aos cooperados. Portanto, conclui-se que a recorrente acabou beneficiando-se duplamente de deduções. Primeiramente, porque descontou os custos antes de proceder o repasse aos cooperados e, depois, pela dedução regulamentar da base de cálculo da contribuição previdenciária relativa aos repasses.

Comprovado, desse modo, que os argumentos da recorrente são absolutamente equivocados, visto que a base de cálculo das contribuições previdenciárias em relação aos segurados cooperados, efetivamente não incidiu sobre a receita bruta da cooperativa, deve ser mantido incólume o lançamento.

Diligência. A recorrente insiste ainda no pleito de conversão do julgamento em diligência para que apresentasse os reais valores repassados aos seus cooperados, descontando-se os valores relativos aos atos cooperativos, que não sofrem tributação.

Primeiramente, cumpre destacar que a recorrente, em nenhuma oportunidade, apresentou argumentação ou prova contundente de que haja algum excesso nos valores considerados pela autoridade fiscal. Portanto, deve-se destacar que foi facultado à recorrente comprovar as suas alegações e ela não cumpriu com seu ônus.

É verdade que o artigo 18 do Decreto nº 70.235/72 faculta a determinação de ofício da diligência ou perícia, quando entendê-las necessárias. No entanto, como visto anteriormente, não há que se cogitar de maiores investigações sobre o fato em debate.

Outrossim, a realização da prova não constitui direito subjetivo do contribuinte, pois, em razão do livre convencimento motivado, compete ao julgador deferi-la, se entendê-la necessária.

Multa. Retroatividade Benigna. Quanto à multa aplicada no AI de nº 37.252.585-7, por ter a recorrente apresentado GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, cumpre destacar nosso entendimento pelo equívoco na aplicação da retroatividade benigna, em razão da edição da Medida Provisória nº 449/2008, posteriormente convertida na Lei nº 11.941/2009.

Isso porque a autoridade fiscal, a fim de apurar a multa mais benéfica, fez um somatório da multa moratória de vinte e quatro por cento pelo descumprimento da obrigação principal mais a multa de cem por cento relativas as contribuições não declaradas (obrigação acessória) e comparou-as com a multa de ofício de 75% da novel legislação. Ou seja, misturou a legislação relativa à obrigação acessória com as disposições legais pertinentes aos acréscimos legais da obrigação principal. Vejamos nosso entendimento:

Apurado o descumprimento de obrigação acessória (obrigação de fazer/não fazer), compete à autoridade fiscal lavrar Auto de Infração, aplicando a penalidade correspondente, que se converterá em obrigação principal, na forma do § 3º do art. 113 do CTN.

No presente caso, a obrigação acessória corresponde ao dever de informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS, por intermédio de documento definido em regulamento (GFIP), TODOS os dados relacionados aos fatos geradores de contribuições previdenciárias e outras informações de interesse do INSS.

Ao deixar de informar fatos geradores de contribuições previdenciárias, a recorrente infringiu o artigo 32, IV, § 5º, da Lei nº 8.212/91; e o artigo 225, IV, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, pois é obrigada a informar, mensalmente, por intermédio da GFIP, todos os fatos geradores de contribuição previdenciária, sendo que a apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores sujeitava o infrator à pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada.

A multa referente ao descumprimento da obrigação acessória, que originou este auto de infração, estava contida no artigo 32, § 5º, da Lei n.º 8.212/91; e no artigo 284, II, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99:

Art.284. A infração ao disposto no inciso IV do caput do art. 225 sujeitará o responsável às seguintes penalidades administrativas:

I - valor equivalente a um multiplicador sobre o valor mínimo previsto no caput do art. 283, em função do número de segurados, pela não apresentação da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social, independentemente do recolhimento da contribuição, conforme quadro abaixo:

0 a 5 segurados	½ valor mínimo
6 a 15 segurados	1 x o valor mínimo
16 a 50 segurados	2 x o valor mínimo
51 a 100 segurados	5 x o valor mínimo
101 a 500 segurados	10 x o valor mínimo
501 a 1000 segurados	20 x o valor mínimo
1001 a 5000 segurados	35 x o valor mínimo
Acima de 5000 segurados	50 x o valor mínimo

II - cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no inciso I, pela apresentação da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social com dados não correspondentes aos fatos geradores, seja em relação às bases de cálculo, seja em relação às informações que alterem o valor das contribuições, ou do valor que seria devido se não houvesse isenção ou substituição, quando se tratar de infração cometida por pessoa jurídica de direito privado beneficente de assistência social em gozo de isenção das contribuições previdenciárias ou por empresa cujas contribuições incidentes sobre os respectivos fatos geradores tenham sido substituídas por outras; e (Redação dada pelo Decreto nº 4.729, de 9/06/2003)

III - cinco por cento do valor mínimo previsto no caput do art. 283, por campo com informações inexatas, incompletas ou omissas, limitada aos valores previstos no inciso I, pela apresentação da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social com erro de preenchimento nos dados não relacionados aos fatos geradores.

§ 1º A multa de que trata o inciso I, a partir do mês seguinte àquele em que o documento deveria ter sido entregue, sofrerá acréscimo de cinco por cento por mês calendário ou fração.

§ 2º O valor mínimo a que se refere o inciso I será o vigente na data da lavratura do auto-de-infração.

Era considerado, por competência, o número total de segurados da empresa, para fins do limite máximo da multa, que era apurada por competência, somando-se os valores da contribuição não declarada, e seu valor total será o somatório dos valores apurados em cada uma das competências.

Entretanto, as multas em GFIP foram alteradas pela Medida Provisória nº 449 de 2008, que beneficiam o infrator. Foi acrescentado o art. 32-A à Lei nº 8.212, já na redação da Lei nº 11.941/2009, nestas palavras:

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

I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e

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

§ 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.

§ 2º Observado o disposto no § 3º deste artigo, as multas serão reduzidas:

I – à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou II – a 75% (setenta e cinco por cento), se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação.

§ 3º A multa mínima a ser aplicada será de:

I – R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e II – R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos.

Como afirmado, no caso em tela, o Fisco ao aplicar a multa fez um somatório da multa moratória de 24% pelo descumprimento da obrigação principal mais a multa de cem

por cento relativas as contribuições não declaradas e comparou-as com a multa de ofício de 75%. Mas, quanto à aplicação de multa no Auto de Infração de omissão de fatos geradores em GFIP, nosso entendimento é que, à luz da legislação vigente, as multas devem ser aplicadas de forma isolada, conforme o caso, por descumprimento de obrigação principal ou de obrigação acessória, da forma mais benéfica ao contribuinte, de acordo com o disposto no artigo 106, do Código Tributário Nacional.

Embora, em algumas vezes, a obrigação acessória descumprida esteja diretamente ligada à obrigação principal, isto não significa que sejam únicas para aplicação de multa conjunta. Pelo contrário, uma subsiste sem a outra e mesmo não havendo crédito a ser lançado, é obrigatória a lavratura de auto de infração se houve o descumprimento de obrigação acessória. As condutas são tipificadas em lei, com penalidades específicas e aplicação isolada.

O art. 44 da Lei n° 9.430/96, traz que a multa de ofício de 75% incidirá sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento, de falta de declaração e nos de declaração inexata. Portanto, está claro que as três condutas não precisam ocorrer simultaneamente para ser aplicada a multa:

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

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

(...)

Quando o contribuinte tiver recolhido os valores devidos antes da ação fiscal, não será aplicada a multa de 75% prevista no art. 44 da Lei n° 9.430; porém, se apesar do pagamento, não tiver declarado em GFIP, é possível a aplicação da multa isolada do art. 32-A da Lei n° 8.212, justamente por se tratar de condutas distintas.

Se o contribuinte tiver declarado em GFIP não se aplica a multa do art. 44 da Lei n° 9.430, sendo aplicável somente a multa moratória do art. 61 da Lei n° 9.430, pois os débitos já estão confessados e devidamente constituídos, sendo prescindível o lançamento.

Portanto, a multa prevista no artigo 44 da Lei n° 9.430 somente se aplica nos lançamentos de ofício.

Ocorre que pode ocorrer de o contribuinte não ter recolhido o tributo e tampouco ter declarado em GFIP. Nessa situação, temos duas infrações distintas e, conseqüentemente, duas penalidades de natureza diversa: por não recolher o tributo e ser realizado o lançamento de ofício, aplica-se a multa de 75%; e, por não ter declarado em GFIP, a multa prevista no art. 32-A da Lei n° 8.212.

Pelo exposto, é de fácil constatação que as condutas de não recolher ou pagar o tributo e não declarar em GFIP não estão tipificadas no mesmo artigo de lei, no caso o art. 44 da Lei n° 9.430/96. A lei ao tipificar essas infrações, inclusive em dispositivos distintos, demonstra estar tratando de obrigações, infrações e penalidades tributárias distintas, que não se confundem e tampouco são excludentes.

Assim, no caso presente, há cabimento do art. 106, II, “c”, do Código Tributário Nacional, o qual dispõe que a lei aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado:

- a) quando deixe de defini-lo como infração;
- b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;
- c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Assim, a multa constante do AI debcad 37.252.585-7 deve ser aplicada na forma do art. 32- A, I, da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009.

Pelas razões ora expendidas, CONHEÇO do recurso para, no mérito, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, devendo a multa aplicada no AI debcad 37.252.585-7 ser calculada considerando as disposições do artigo 32-A, I, da Lei nº 8.212/91, na redação da Lei nº 11.941/2009.

É como voto.

André Luís Mársico Lombardi - Relator