



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

Processo nº 19515.722394/2012-21
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2202-003.554 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de setembro de 2016
Matéria Contribuições Previdenciárias
Recorrente SOUZA LIMA SEGURANÇA PATRIMONIAL LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

AUTO DE INFRAÇÃO. FORMALIDADES LEGAIS. SUBSUNÇÃO DOS FATOS À HIPÓTESE NORMATIVA.

O Auto de Infração encontra-se revestido das formalidades legais, tendo sido lavrado de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam o assunto, apresentando, assim, adequada motivação jurídica e fática, bem como os pressupostos de liquidez e certeza, podendo ser exigidos nos termos da Lei.

Constatado que os fatos descritos se amoldam à norma legal indicada, deve o Fisco proceder ao lançamento, eis que esta é atividade vinculada e obrigatória.

INCONSTITUCIONALIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES SALÁRIO EDUCAÇÃO, SAT, INCRA, SESC, SEBRAE E CONFISCATORIEDADE DA MULTA APLICADA

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

LEI NOVA. RETROATIVIDADE BENIGNA. ARTIGO 106 DO CTN. MEDIDA PROVISÓRIA Nº 449/08. MULTA EM LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

Conforme determinação do Código Tributário Nacional (CTN), art. 106, II, "c", 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.

Em face da MP nº 449/08 (convertida na Lei nº 11.941/09), para o cálculo da multa mais favorável ao contribuinte, em relação às competências anteriores à 11/2008 (inclusive), deve-se somar a multa por falta de pagamento do tributo (aplicada com base na antiga redação do art. 35, da Lei nº 8.212/91)

com as multas por falta/inexatidão de GFIP (estipuladas na redação anterior do art. 32, §§ 4º, 5º, 6º, da Lei nº 8.212/91), e o resultado deve ser comparado com a multa prevista no art. 35-A, da Lei nº 8.212/91, na redação atual, que conduz ao art. 44, da Lei nº 9.430/96 (75%).

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, Por unanimidade de votos, não conhecer do recurso em relação às alegações de inconstitucionalidade, por falta de competência. Na parte conhecida: i) por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de nulidade; ii) no mérito, pelo voto de qualidade, negar provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Junia Roberta Gouveia Sampaio (Relatora), Martin da Silva Gesto, Dilson Jatahy Fonseca Neto e Wilson Antonio de Souza Correa (suplente convocado), que deram provimento parcial para reduzir a multa para 0,33%, por dia de atraso, limitada ao percentual de 20% (art. 61 da Lei nº 9.430/96). Foi designada a Conselheira Rosemary Figueiroa Augusto para redigir o voto vencedor, na parte em que foi vencida a Relatora.

(Assinado digitalmente)

MARCO AURÉLIO DE OLIVEIRA BARBOSA - Presidente.

(Assinado digitalmente)

JÚNIA ROBERTA GOUVEIA SAMPAIO- Relatora.

(Assinado digitalmente)

ROSEMARY FIGUEROA AUGUSTO - Redatora designada.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marco Aurélio de Oliveira Barbosa (Presidente), Junia Roberta Gouveia Sampaio, Dilson Jatahy Fonseca Neto, Rosemary Figueiroa Augusto, Martin da Silva Gesto, Cecilia Dutra Pillar, Wilson Antonio de Souza Correa (Suplente convocado) e Marcio Henrique Sales Parada.

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto, resumidamente, parte do relatório elaborado pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo I (SP):

1. Trata-se de processo administrativo resultante de ação fiscal desenvolvida na empresa Souza Lima Segurança Patrimonial Ltda para verificar sua regularidade, no período de 01/2007 a 12/2008 e 13º Salário/2008, frente a

o cumprimento das obrigações principais e acessórias exigidas pela legislação previdenciária.

1.1. Integram o presente processo administrativo os seguintes Autos de Infração:

*1.1.1. Debcad nº 37.359.9293, no qual foram lançadas as contribuições devidas pela empresa (quota patronal e contribuição para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho – GILRAT) no valor total de R\$ 3.797.749,25 (três milhões, setecentos e noventa e sete mil e setecentos e quarenta e nove reais e vinte e cinco centavos), incidentes sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e contribuintes individuais, **cujos recolhimentos não foram comprovados pela empresa, bem como não constam do banco de dados do Sistema de Informação de Arrecadação e Débito da Receita Federal do Brasil;***

*1.1.2. Debcad nº 37.359.9307, no qual foram lançadas as contribuições devidas pelos segurados empregados e contribuintes individuais, no valor de R\$ 937.014,50 (novecentos e trinta e sete mil, quatorze reais e cinquenta centavos), incidentes sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas, no decorrer do mês, que a empresa está obrigada a arrecadar e recolher, descontando-as das respectivas remunerações, **cujos recolhimentos não foram comprovados pela empresa, bem como não constam do banco de dados do Sistema de Informação de Arrecadação e Débito da Receita Federal do Brasil;***

*1.1.3. Debcad nº 37.359.9315, no qual foram lançadas contribuições a cargo da empresa, devidas a outras entidades Terceiros conveniados (FNDE, SESC, SENAC, INCRA e SEBRAE), no valor de R\$ 871.924,78 (oitocentos e setenta e um mil e novecentos e vinte e quatro reais e setenta e oito centavos), incidentes sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados, **cujos recolhimentos não foram comprovados pela empresa, bem como não constam do banco de dados do Sistema de Informação de Arrecadação e Débito da Receita Federal do Brasil***

1.1.4. Debcad nº 37.359.9323, lavrado por descumprimento da obrigação acessória, de informar em GFIP os dados correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias devidas pela empresa, no valor de R\$ 388.108,80 (trezentos e oitenta e oito mil e cento e oito reais e oitenta centavos).

2. O Relatório Fiscal (fls. 95/100) anexo ao processo administrativo apresenta as seguintes informações pertinentes à ação fiscal realizada no contribuinte:

2.1. *Que nos Discriminativos do Débito constam os levantamentos:*

2.1.1. *"FG" diferenças apuradas de Remuneração em Folhas de Pagamento dos segurados empregados não declaradas em GFIP e sem o respectivo recolhimento das contribuições previdenciárias devidas Competências 01/2007 a 11/2008, conforme tabela que anexa (Anexo I e II);*

2.1.2. *"FX" diferenças apuradas de Remuneração em Folhas de Pagamento dos segurados empregados não declaradas em GFIP e sem o respectivo recolhimento das contribuições previdenciárias devidas Competências 12/2008 e 13/2008, conforme tabela que anexa (Anexo I e II);*

2.1.3. *"CI" remuneração de serviços prestados por Contribuintes Individuais (Autônomos) não declarada em GFIP e sem o respectivo recolhimento das contribuições devidas a cargo da empresa e das contribuições retidas dos segurados por presunção Competências 01/2007 a 12/2008, conforme tabela que anexa (Anexo III);*

2.1.4. *"CT" remuneração a título de pró-labore creditada aos sócios não declarados em GFIP e sem o respectivo recolhimento das contribuições devidas a cargo da empresa e das retidas dos segurados por presunção Competências 01/2007 a 12/2008, conforme tabela que anexa (Anexo III).*

2.2. *Consta que a fiscalizada apresentou diversos documentos os quais foram analisados pela Autoridade Fiscal, sendo que os valores lançados foram apurados com base nos documentos apresentados, entre eles: Folhas de Pagamento, Contabilidade (Livros Diário / Razão), RAIS, DIPJ, GFIP Guia de Recolhimento do FGTS e Informações a Previdência Social, GPS Guia da Previdência Social, e referem-se:*

2.2.1. *Às diferenças de verbas remuneratórias constantes das folhas de pagamento que integram o salário de contribuição da Previdência Social, que foram pagas aos segurados empregados de 01/2007 a 12/2008 (incluindo 13º. Salário), e, não foram integralmente declaradas em GFIP;*

2.2.1.1. *Demonstra a fiscalização que a empresa efetuou de maneira incorreta a declaração das GFIPs no período fiscalizado, enviando uma GFIP para cada tomador de serviço e não uma GFIP com todos os tomadores de maneira globalizada, recolhendo, apenas, o valor devido e apurado na última GFIP que enviara.*

(...)

Informa o Auditor Fiscal, que os valores constaram contabilizados no Livro Diário e não foram declarados em GFIP;

2.2.2.2 *A Fiscalização demonstra a forma de apuração dessas remunerações tendo elaborado planilhas que totalizaram, mês a mês, os valores pagos, os quais foram considerados como base de cálculo da contribuição previdenciária.*

2.2.3. *Consta que foram calculadas e lançadas as contribuições dos segurados contribuintes individuais que a empresa deveria ter retido e recolhido à Previdência Social.*

2.2.4. *Esclarece que foi aplicada a multa mais benéfica ao contribuinte a fim de atender aos dispositivos legais determinados pela MP 449/2008 de 04/12/2008, convertida na Lei nº 11.941 de 27/05/2009 e, ao preceituado no art. 106, II, “c” do Código Tributário Nacional (CTN). (...)*

2.3. *A Fiscalização lavrou o Auto de Infração por Descumprimento de Obrigação Acessória – AIOA – CFL68, Debcad: 37.359.9323, pelo fato do contribuinte incorrer em infração à da Lei nº 8.212/91, notadamente, ao disposto do Art. 32, inciso IV e §3º, acrescentados pela Lei nº 9.528, de 10/12/1997, pois, não apresentou as GFIPs com todas as informações completas que definem o valor devido das contribuições previdenciárias, quando do início da ação fiscal, principalmente com relação às remunerações concedidas a segurados empregados e a contribuintes individuais a título de pró-labore e, por serviços prestados à empresa nos anos de 2007 e 2008.*

2.4. *A multa aplicada tendo em vista a legislação aplicável, por ser a mais benéfica ao contribuinte, nas competências entre 01/2007 e 11/2008 é como o disposto, anteriormente, no art. 32, IV e parágrafos 4º e 5º da Lei n.º 8.212/91, assim, o valor referente à aplicação da multa pela não declaração em GFIP das informações completas que definem o valor devido das contribuições previdenciárias, principalmente com relação ao total das remunerações feitas a segurados empregados e contribuintes individuais correspondeu a R\$ 388.108,80, (trezentos e oitenta e oito mil, cento e oito reais e oitenta centavos). Às fls. 110/114 (Anexos V e VI), consta a tabela: Demonstração comparativa do cálculo do valor da multa do Auto de Infração. (...)*

Dentro do prazo regulamentar (fl. 448), a empresa apresentou impugnação aos lançamentos (164/205), com a juntada dos seguintes documentos (fls. 206/443)

a) Documentos de representação; cópias de relatórios deste processo e cópias de Guias da Previdência Social – GPS, da autuada CNPJ 64.911.290/000108 ↔ rec normais e parcelamentos).

b) Documentos de outras empresas: da Souza Lima Serviços Gerais S/C Ltda CNPJ 03.536.813.000199; Souza Lima Manutenção e Limpeza Ltda. CNPJ 07.210.221/000133 e Souza Lima Serviços de Segurança Ltda. CNPJ 07.240.434/000108 (rec normais e parcelamentos), e uma GPS de pessoa física.

Além dos documentos acima mencionados, a atuada faz, resumidamente, as seguintes alegações:

a) que a empresa pertence a um grupo empresarial, onde existem empresas distintas, utilizando-se da mesma contabilidade e das mesmas entradas (faturamentos) para o pagamento das contas de todas elas. Informa que as receitas recebidas pelo “Grupo Familiar”, encontram-se devidamente declaradas na empresa Souza Lima Serviços de Manutenção e Limpeza Ltda. (CNPJ/MF 07.210.221/000133) e Souza Lima Segurança Patrimonial (CNPJ/MF. 64.911.290/000108);

b) que das empresas do Grupo, a Souza Lima Serviços de Manutenção e Limpeza Ltda possuía uma carteira de clientes, os contratos fechados e, recursos a serem recebidos. A Souza Lima Serviços de Manutenção apenas utilizou-se da conta-corrente da atuada para recebimento de seus recursos e pagamentos das contas das empresas da família, ficando claro que a empresa atuada nunca teve omissão de receitas;

c) que o Auto de Infração é nulo, uma vez que a fiscalização não considerou todas as retenções sofridas pela empresa;

d) Que as contribuições denominadas SALÁRIO EDUCAÇÃO, SAT, INCRA, SESC e SEBRAE são inconstitucionais;

c) Que a multa de 75% é confiscatória;

d) Que a taxa SELIC é ilegal e inconstitucional;

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento, julgou integralmente improcedente a impugnação em decisão cuja a ementa é a seguinte:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

AUTO DE INFRAÇÃO. FORMALIDADES LEGAIS. SUBSUNÇÃO DOS FATOS À HIPÓTESE NORMATIVA.

O Auto de Infração encontra-se revestido das formalidades legais, tendo sido lavrado de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam o assunto, apresentando, assim, adequada motivação jurídica e fática, bem como os pressupostos de liquidez e certeza, podendo ser exigidos nos termos da Lei. Constatado que os fatos descritos se amoldam à norma legal indicada, deve o Fisco proceder ao lançamento, eis que esta é atividade vinculada e obrigatória.

LEGALIDADE. INCONSTITUCIONALIDADE.

A inconstitucionalidade e a ilegalidade não se discutem em instância administrativa. É vedado aos órgãos administrativos de julgamento afastar a aplicação de lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade e/ou ilegalidade.

CARÁTER CONFISCATÓRIO NÃO VERIFICADO.

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

JUROS DE MORA. APLICAÇÃO DA TAXA SELIC. LEGALIDADE.

A cobrança de juros de mora está em conformidade com a legislação vigente, não sendo da competência desta instância administrativa a apreciação da constitucionalidade de atos legais. Inexiste ilegalidade na aplicação da taxa SELIC, porquanto o Código Tributário Nacional (art.161, § 1º) outorga à lei a faculdade de estipular os juros de mora incidentes sobre os créditos não integralmente pagos no vencimento e autoriza a utilização de percentual diverso de 1%, desde que previsto em lei.

PEDIDO DE PERÍCIA. INDEFERIMENTO.

A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do Impugnante, a realização de perícias, quando entendê-las necessárias para a apreciação da matéria litigada.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. INDEFERIMENTO DESNECESSIDADE

A realização de diligência será determinada pela autoridade julgadora de primeira instância, de ofício ou a pedido da impugnante, somente quando necessária para a apreciação da matéria litigada. Caso desnecessário o pedido de diligência deve ser indeferido

INTIMAÇÃO DIRIGIDA AO PATRONO DA EMPRESA. IMPOSSIBILIDADE.

É descabida a pretensão de intimações, publicações ou notificações dirigidas ao Patrono da Impugnante em endereço diverso do domicílio fiscal do contribuinte tendo em vista o artigo 10 do Decreto 7.574/2011.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO

Entende-se por salário de contribuição, para o segurado empregado e contribuinte individual, a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive os ganhos habituais sob a forma de utilidades.

Em relação às contribuições previdenciárias, somente as exclusões arroladas exaustivamente na legislação não integram o salário de contribuição.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS PATRONAIS.

Tendo a empresa remunerado segurados empregados e contribuintes individuais com verbas integrantes do salário de contribuição previdenciário, torna-se obrigada ao recolhimento das contribuições patronais incidentes sobre tais valores, conforme determina o art. 22, I, da Lei 8.212/91.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DOS SEGURADOS EMPREGADOS.

A empresa deve arrecadar as contribuições dos segurados empregados a seu serviço, mediante desconto na remuneração e, recolher os valores aos cofres públicos, conforme prevê o art. 30, inciso I, alíneas “a” e “b”, da Lei nº 8.212/91.

CONTRIBUIÇÃO DOS SEGURADOS CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS.

A empresa é obrigada a arrecadar e recolher as contribuições dos segurados contribuintes individuais, descontando-as da respectiva remuneração, sendo que o desconto sempre se presume feito oportuna e regularmente pela empresa a isso obrigada, não lhe sendo lícito alegar omissão para se eximir do recolhimento, ficando diretamente responsável pela importância que deixou de recolher ou arrecadou em desacordo com a legislação. Art. 4º da Lei nº 10.666/03 c/c art. 33, § 5º, da Lei 8.212/91

GRAU DE RISCO ENQUADRAMENTO

Considera-se preponderante a atividade que ocupa, na empresa o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos. A alíquota da contribuição para o SAT é aferida pelo grau de risco desenvolvido em cada unidade, individualizada pelo seu CNPJ, ou pelo grau de risco da atividade preponderante quando houver apenas um registro. inteligência do Art. 22, II, da Lei 8.212/91 e alterações e Art. 202, §3º, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048/99.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

CREDITO TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES DESTINADAS A TERCEIROS.

Em decorrência dos artigos 2º e 3º da Lei nº 11.457/2007 são legítimas as contribuições destinadas a Terceiras Entidades incidentes sobre o salário de contribuição definido pelo art. 28 da Lei 8.212/91

As contribuições destinadas a terceiros (Salário Educação, INCRA, SESC, SENAC e SEBRAE) possuem a mesma base de cálculo utilizada para o cálculo das contribuições incidentes

sobre a remuneração dos segurados que lhe prestam serviços, e sujeitam-se aos mesmos prazos, condições, sanções e privilégios

SALÁRIO EDUCAÇÃO.

A contribuição do Salário Educação é constitucional, sendo devida pelas empresas vinculadas à Seguridade Social, ressalvadas as exceções legais.

SESC/SENAC e SEBRAE. As empresas prestadoras de serviços encontram-se obrigadas ao recolhimento das contribuições sociais destinadas ao SESC, SENAC e SEBRAE por força de lei. INCRA. A contribuição ao INCRA foi instituída pela Lei n.º 2.613/55 e recepcionada pela Constituição de 1988, sendo devida por todas as empresas e não somente pelas vinculadas ao setor rural, tendo em vista que se destina ao financiamento de atividades que são do Estado, tratando-se de contribuição social em benefício de toda a coletividade, conforme entendimento jurisprudencial.

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

AUTO DE INFRAÇÃO POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA AIOA CFL 68. OMISSÃO DE FATOS GERADORES DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA NA GFIP. INFRAÇÃO. Apresentar a empresa GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias constitui infração à legislação previdenciária

Antes mesmo de ser intimada a autuada apresentou recurso voluntário (fls. 492/532), o qual foi recurso foi reiterado (fls. 553/593) após a intimação (fls 550). Em suas razões são as mesmas já suscitadas quando da Impugnação.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Relatora JÚNIA ROBERTA GOUVEIA SAMPAIO

O recuso preenche os pressupostos legais de admissibilidade, motivo pelo qual, dele conheço.

A matéria objeto da presente autuação é eminentemente fática. Isso porque o trabalho fiscal baseou-se da divergência entre os valores pagos registrados na contabilidade e os valores declarados pela empresa em sua GFIP.

1) DA ALEGAÇÃO DA EXISTÊNCIA DO "GRUPO ECONÔMICO FAMILIAR" E NULIDADE DO LANÇAMENTO

Em sua Impugnação e Recurso Voluntário a recorrente alega que a empresa autuada faz parte de um grupo empresarial e realizava pagamento para as demais empresas do grupo. Essa seria a razão para a divergência entre os valores constantes na contabilidade e na GFIP. De acordo com a Recorrente, *"as empresas em si, poderiam ser consideradas como matriz e filias, mas, por um erro contábil, foram criadas com CNPJ's distintos"*. Logo em seguida, discorre sobre a incidência não cumulativa de PIS e COFINS e retenção na fonte das mencionada contribuições, matéria totalmente estranha ao lançamento em questão.

Como corretamente mencionado pela DRJ, as alegações e os documentos apresentados pela empresa não trazem qualquer prova capaz de desconstituir o lançamento fiscal. Ademais, o presente lançamento atende às determinações contidas no artigo 142 do Código Tributário Nacional – CTN, nos artigos 2º e 3º da Lei nº 11.457/2007, bem como no artigo 37 da Lei nº 8.212/91 e, artigo 293, caput do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto n.º 3.048/1999,

Isso porque o Relatório Fiscal e os demais relatórios ali arrolados, os documentos juntados aos autos e as planilhas que integram o lançamento discriminam perfeitamente os fatos geradores, as contribuições devidas, o período a que se referem, a infração cometida, e a multa aplicada.

Além disso, os procedimentos adotados pelo Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil seguiram rigorosamente os atos normativos em vigor (art. 59 do Decreto nº 70.235/72 e Decreto nº 7.574/2011). Ainda que se considere que o disposto nestes dispositivos legais não encerra relação taxativa nulidades, somente seria possível cogitar desta no caso de vício em um dos elementos estruturais dos atos administrativos atacados, a saber, além da competência do agente, a forma, o objeto, a finalidade ou o motivo do ato.

Por todo o exposto, não se vislumbra qualquer vício que possa ensejar a nulidade dos Autos de Infração que compõe o presente lançamento.

2) DO MÉRITO

Conforme já mencionado no relatório, em relação ao mérito, a Recorrente se limita a tecer considerações quanto a inconstitucionalidade das contribuições denominadas SALÁRIO EDUCAÇÃO, SAT, INCRA, SESC e SEBRAE, bem como relativa a natureza confiscatória das multas aplicadas.

Todavia, conforme já mencionado pela DRJ, a discussão administrativa não é foro adequado para análise dessas questões. De resto, de acordo com a Súmula nº 2 deste Conselho *"O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária"*.

Em face do exposto, não conheço do recurso relativamente às mencionadas alegações.

3) DA APLICAÇÃO DA MULTA MAIS BENÉFICA.

Em relação a aplicação da multa mais benéfica, ainda que não suscitada nas razões recursais, entendo que trata-se de matéria que deve ser revista de ofício em razão do disposto no art. 106, II, "c" do Código Tributário Nacional.

Nesse ponto, entendo correta a alegação do Recorrente. Conforme consta do voto do Conselheiro Martim da Silva Gesto, proferido na decisão constante do Acórdão 2202-003.445:

Na data da ocorrência do fato gerador das contribuições sociais em questão, qualquer outro dispositivo que dispunha sobre normas punitivas aplicas à falta ou ao atraso do seu recolhimento, ou seja, não incidia sobre tais infrações multa de ofício. Assim, o atraso ou não pagamento das contribuições era punido única e exclusivamente pela multa de mora, cujo percentual variava segundo o momento do adimplemento.

Somente há que se falar em aplicação de multa de ofício aos fatos geradores ocorridos após a vigência da MP nº 449/08, a qual acrescentou a Lei nº 8.212/91 o art. 35A que prevê expressamente que nos casos de lançamento de ofício das contribuições sociais previstas no art. 11 do mesmo diploma aplicar-se-á o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430/96 multa de ofício de 75%, podendo esta ser majorada a 150% caso ocorram as hipóteses de qualificação.

Desse modo, antes da edição da Medida Provisória nº 449/08, aos fatos geradores que ensejavam aplicação de penalidade pelo atraso ou pelo não pagamento das contribuições sociais aplicava-se multa de mora em percentual que variava, conforme data do efetivo pagamento, de 24% à 100% (art. 35, II e III da Lei 8.212/91 com redação anterior à Lei nº 10.941/09);

Após a Medida Provisória nº 449/08, nos termos do art. 61, a multa de mora é única e fixada em trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso, limitada ao percentual de 20% (art. 61 da Lei nº 9.430/96).

Evidente, portanto, que a norma construída a partir da edição da Medida Provisória nº 449/08 é mais benéfica ao contribuinte, pois está limitada ao percentual de 20%, devendo ser aplicado o disposto no art. 106, II, alínea "c", do CTN, que impõe a aplicação retroativa de lei que comina penalidade menos gravosa ao contribuinte.

4) CONCLUSÃO

Em face do exposto, rejeito a preliminar e, no mérito, dou parcial provimento ao recurso para reduzir a multa aplicada ao montante de 20%, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430/96.

(Assinado digitalmente)

Júnia Roberta Gouveia Sampaio

Voto Vencedor

Conselheira Rosemary Figueiroa Augusto - Redatora designada.

Peço licença à ilustre Conselheira Relatora para divergir do seu posicionamento quanto ao dispositivo legal a ser utilizado para comparação da multa mais benéfica ao contribuinte em face da nova legislação.

As alterações trazidas à Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, pela Medida Provisória nº 449, de 03 de dezembro de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, provocaram mudanças significativas na forma de aplicação das multas no âmbito das contribuições previdenciárias.

No regime anterior, a multa pela falta de pagamento do tributo estava prevista no art. 35, da Lei nº 8.212/91, da seguinte forma:

*Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá **multa de mora**, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos: (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*

I - para pagamento, após o vencimento de obrigação não incluída em notificação fiscal de lançamento:

a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

b) quatorze por cento, no mês seguinte; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

II - para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento:

a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

d) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

III - para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa:

a) sessenta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

b) setenta por cento, se houve parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

c) oitenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito não foi objeto de parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

d) cem por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito foi objeto de parcelamento. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

(...) (Grifou-se)

Como se vê, a legislação anterior, diante da ausência de pagamento da contribuição, estipulava uma multa em percentuais progressivos que poderiam chegar até a cem por cento do valor devido, a depender do momento e das circunstâncias em que se encontravam os débitos (não incluídos em lançamento fiscal, incluídos em lançamento fiscal e inscritos em dívida ativa).

Assim, essa multa não só abrangia a prática do atraso no pagamento, mas também a situação em que havia lançamento de ofício das obrigações devidas ("créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento").

Nesse sentido, entende-se que, enquanto a multa de mora pressupõe o recolhimento espontâneo do tributo pelo contribuinte, a multa de lançamento de ofício tem como premissa básica a atuação estatal.

Logo, apesar da denominação de "multa de mora" expressa na legislação anterior, conclui-se ser "de ofício" a natureza jurídica da multa aplicada sobre as contribuições inseridas em lançamento fiscal.

Com o advento da MP 449/08, convertida na Lei nº 11.941/09, o referido art. 35 da Lei nº 8.212/91 foi alterado e também houve a inclusão do art. 35-A, trazendo uma terminologia mais adequada ao segmentar da multa de mora a multa aplicada em lançamento de ofício, como se transcreve a seguir:

Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

Assim, quanto aos débitos em atraso, que não foram objeto de lançamento fiscal, a nova redação do art. 35, da Lei nº 8.212/91, remete ao art. 61, da Lei nº 9.430/96, alterando a multa de mora para o percentual 0,33% ao dia, até o limite de 20% (art. 61), conforme abaixo:

*Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, **não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora**, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)*

(...)

*§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a **vinte por cento**.*

(...) (Grifos nossos)

Já para os débitos incluídos em lançamento fiscal e, portanto, sujeitos à multa de ofício, o art. 35-A, na nova redação da Lei nº 8.212/91, conduz ao art. 44 da Lei nº 9.430/96, determinando a incidência da multa na alíquota de 75%, nos seguintes termos:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (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**; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos 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. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...) (Grifou-se)

Dessa forma, tendo ocorrido lançamento de ofício do tributo, entende-se que a comparação da multa mais benéfica, para atendimento do art. 106, II, "c", do CTN, deve ser feita com o art. 35-A, da Lei nº 8.212/91, que conduz ao art. 44, I, da Lei nº 9.430/96 (75%).

Nota-se ainda que a multa decorrente do lançamento de ofício, prevista no art. 44, I, da Lei nº 9.430/96, é única, no importe de 75% (se não duplicada), e visa apenas, de forma conjunta, tanto o não pagamento (parcial ou total) do tributo devido quanto a não apresentação da declaração ou a declaração inexata, sem haver como mensurar o que foi aplicado para punir uma ou outra infração.

Nesse aspecto, de se mencionar que as multas por descumprimento de obrigação acessória (que também são constituídas em lançamento de ofício) aplicadas na vigência da legislação anterior sobre as infrações relativas à falta/inexatidão de declarações (Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP) estavam previstas no art. 32, §§ 4º, 5º e 6º, da Lei nº 8.212/91.

Assim, para o cálculo da penalidade mais favorável, em relação às competências incluídas em lançamento fiscal anteriores à 11/2008 (inclusive), a multa por falta de pagamento do tributo (aplicada com base na antiga redação do art. 35, da Lei nº 8.212/91) também deve ser somada às multas por falta/inexatidão de GFIP (estipuladas na redação anterior do art. 32, §§ 4º, 5º, 6º, da Lei nº 8.212/91), e o resultado deve ser comparado com a multa prevista no art. 35-A, da Lei nº 8.212/91, na redação atual, que conduz ao art. 44, I, da Lei nº 9.430/96 (75%).

Tal procedimento foi adotado pela autoridade fiscal, às fls. 77/78, e está previsto no art. 476-A, da Instrução Normativa (IN) da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) nº 971/09.

Conclusão

Em razão do exposto, voto por NEGAR provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Rosemary Figueiroa Augusto - Redatora designada