



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

Processo n° 35464.003731/2003-95
Recurso n° 147.357 De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 2301-00.282 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 04 de maio de 2009
Matéria Auto de Infração: GFIP. Fatos Geradores
Recorrentes RYDER LOGÍSTICA LTDA.
DRJ/SÃO PAULO/SP

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Data do fato gerador: 30/09/2003

RECURSO DE OFÍCIO. CORREÇÃO DA FALTA. RECONHECIMENTO PELA PRIMEIRA INSTÂNCIA.

A própria fiscalização reconheceu que parte das infrações foram corrigidas, o que confere direito ao contribuinte da relevação da parte corrigida.

Recuso de Ofício Não Provido.

RECURSO VOLUNTÁRIO. VÍCIO PROCEDIMENTAL. INEXISTÊNCIA.

Os motivos foram expressados no relatório fiscal, além do que não houve violação à verdade material, pois durante a ação fiscal foram solicitados documentos a recorrente, e no curso do processo administrativo foi oportunizada a produção de prova pela empresa. Destaca-se que todos os documentos acostados foram devidamente analisados pela fiscalização previdenciária.

CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS. COOPERATIVA DE TRABALHO. REMUNERAÇÃO. FATOS GERADORES DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

As contribuições da empresa sobre os serviços prestados por contribuintes individuais, para o período compreendendo as competências maio de 1996 a fevereiro de 2000, é regulada pela Lei Complementar n° 84/1996.

Para o período posterior à competência março de 2000, inclusive, as contribuições da empresa sobre a remuneração dos contribuintes individuais é regulada pelo art. 22, III da Lei n° 8.212/1991, com redação conferida pela Lei n° 9.876/1999.

O art. 22, IV da Lei n° 8.212/1991 prevê a obrigatoriedade de as empresas tomadoras de serviço efetuarem o recolhimento das contribuições devidas sobre a nota fiscal, quando a prestadora de serviço for uma cooperativa de trabalho.

**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: 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.

Recurso Voluntário Provido em Parte

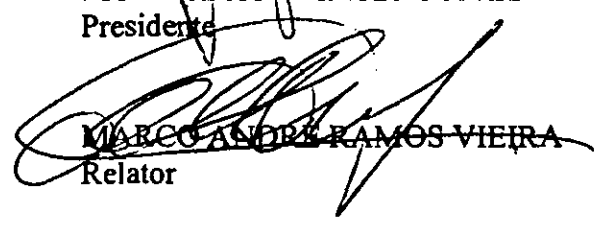
Recurso de Ofício Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.




ACORDAM os membros da 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Segunda Seção de Julgamento, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício e por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos do voto do relator.


JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Presidente


MARCO ANDRÉ RAMOS VIEIRA
Relator

Participaram do julgamento os conselheiros: Marco André Ramos Vieira, Damião Cordeiro de Moraes, Marcelo Oliveira, Edgar Silva Vidal (Suplente), Liége Lacroix Thomasi, Adriana Sato, Manoel Coelho Arruda Junior e Julio Cesar Vieira Gomes (Presidente). Fez sustentação oral o Procurador da Fazenda Nacional Bernardo Alves da Silva Junior.



Relatório

Trata o presente auto de infração, lavrado em desfavor do recorrente, originado em virtude do descumprimento do art. 32, IV, § 5º da Lei n° 8.212/1991, com a multa punitiva aplicada conforme dispõe o art. 284, II do RPS, aprovado pelo Decreto n° 3.048/1999. Segundo a fiscalização previdenciária, a atuada não informou à previdência social por meio da GFIP todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias nas competências janeiro de 1999 a dezembro de 2001, fls. 03.

A atuada apresentou defesa administrativa, fls. 26 a 29, juntando cópias às fls. 42 a 111.

Foi comandada diligência fiscal, fls. 113 a 116, tendo a fiscalização se pronunciado às fls. 119 a 122.

A unidade descentralizada da SRP emitiu a Decisão-Notificação (DN), fls. 125 a 132, mantendo a autuação, com relevação parcial da multa.

O recorrente não concordando com a DN emitida pelo órgão previdenciário interpôs recurso, fls. 139 a 147. A unidade descentralizada da SRP apresentou suas contra-razões às fls. 171 a 178.

Decisão proferida pela 2ª Câmara do CRPS, fls. 180 a 183, anulou a decisão de primeira instância.

Inconformada com a decisão do CRPS, a Receita Previdenciária solicitou revisão do acórdão, conforme fls. 186 a 194. Cientificada do pedido de revisão, a atuada apresentou contra-razões às fls. 200 a 204.

A 2ª Câmara do CRPS não conheceu do pleito revisional, conforme fls. 209 a 212. Intimada da decisão, a atuada manifestou-se às fls. 221 a 228.

A DRJ de São Paulo I proferiu decisão, fls. 248 a 266, mantendo a autuação com relevação parcial da multa; tendo interposto recurso de ofício.

Decisão proferida pela 5ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes, fls. 269 a 272, converteu o julgamento em diligência para que fosse intimado o contribuinte da decisão de primeira instância, afim de que desejando possa interpor recurso voluntário no prazo normativo.

O atuado interpôs recurso voluntário às fls. 280 a 297, alegando em síntese:

O processo administrativo é nulo, pois houve desrespeito ao princípio da verdade material, além de ser desmotivado;

É insubsistente a autuação, pois não há incidência de contribuições previdenciárias sobre valores pagos a contribuintes individuais, bem como a trabalhadores

autônomos que prestaram serviços por intermédio de cooperativas de trabalho; além de diversos valores que não constituem base de cálculo;

O cálculo da multa deve levar em consideração o número de segurados envolvidos na falta e não o total de segurados da empresa;

Requerendo provimento ao recurso interposto.

É o relatório.



5

Voto

Conselheiro MARCO ANDRÉ RAMOS VIEIRA, Relator

Quanto ao recurso de ofício entendo que deva ser negado provimento ao mesmo. A própria fiscalização reconheceu que parte das infrações foram corrigidas, o que confere direito ao contribuinte da relevação da parte corrigida.

Conforme informado na Decisão-Notificação, fl. 263, houve a correção de parte das faltas durante a ação fiscal, sendo a autuada primária e tendo solicitado no prazo de defesa a relevação da multa; portanto foi correta a relevação parcial da multa na forma do art. 291, § 1º do Regulamento da Previdência Social.

Em relação à multa aplicada em GFIP é possível a atenuação ou a relevação considerando cada competência envolvida. Assim, se foram autuadas dez competências, e em relação à uma, o sujeito passivo corrige a falta e atende aos requisitos previstos no art. 291 do RPS cabe a relevação dessa competência, mantendo-se o lançamento em relação às demais. Caso o infrator tenha corrigido a falta parcialmente na competência envolvida, cabe atenuação proporcional em tal competência.

Nesse sentido é o disposto no art. 656, parágrafo 6º da Instrução Normativa SRP n.º 3 de 2005, nestas palavras:

Art. 656. Constitui circunstância atenuante da penalidade aplicada a correção da falta pelo infrator até a data da ciência da decisão da autoridade que julgar o Auto de Infração.

§ 1º A multa será relevada, ainda que não contestada a infração, se o infrator:

I - formular pedido dentro do prazo de defesa e comprovar a correção da falta no prazo referido no caput; (Nova redação dada pela IN SRP N.º 6, DE 11/08/2005)

Redação Anterior:

I - dentro do prazo de defesa:

a) formular pedido;

b) comprovar a correção da falta;

II - for primário; e

III - não tiver incorrido em circunstância agravante.

§ 2º A multa será atenuada em cinquenta por cento, se o infrator tiver corrigido a falta no prazo referido no caput.

§ 3º O disposto nos §§ 1º e 2º deste artigo não se aplica à multa prevista no art. 286 do RPS e nos casos em que a multa decorrer de falta ou insuficiência de recolhimento tempestivo de contribuições ou outras importâncias devidas nos termos do RPS.



§ 4º Para fins de atenuação ou relevação da penalidade pecuniária, considera-se cada ocorrência, conforme descrito nos arts. 646 a 648, uma falta.

§ 5º A relevação ou a atenuação de que tratam os §§ 1º e 2º será aplicada sobre o valor da multa correspondente a cada ocorrência para a qual houve correção da falta.

§ 6º Na hipótese do inciso III do caput do art. 647, a entrega pelo autuado de GFIP informando parte dos fatos geradores omitidos na competência implicará a atenuação ou a relevação da multa na proporção do valor das contribuições sociais previdenciárias relativas aos fatos geradores informados, exceto:

I - os fatos geradores não relacionados no Relatório Fiscal;

II - a diferença entre o valor total relativo à contribuição não declarada e o limite máximo estabelecido para a aplicação da multa.

§ 7º A autoridade que atenuar ou relevar a multa recorrerá de ofício para a autoridade hierarquicamente superior, de acordo com o disposto no art. 366 do RPS.

Conforme acima transcrito a própria Receita Previdenciária, por meio de ato normativo, entende que a análise da relevação ou da atenuação nas multas aplicadas em decorrência da GFIP deve se efetivar por competência e não pela totalidade do auto de infração.

Quanto ao recurso voluntário, o mesmo foi interposto tempestivamente, conforme fl. 314. Pressuposto superado, passo para o exame das questões preliminares ao mérito.

Não assiste razão à recorrente quanto ao argumento de que o processo administrativo é nulo, pois teria havido desrespeito ao princípio da verdade material, além de ter sido desmotivado.

O auto de infração foi lavrado pela não informação em GFIP de todos os fatos geradores de contribuição previdenciária, conforme relatado às fls. 02 e 03. A própria recorrente reconheceu a autuação, pelo menos em parte, tendo corrigido parcialmente as infrações encontradas pela fiscalização, o que gerou a relevação parcial da multa. Assim, os motivos foram expressados no relatório fiscal, além do que não houve violação à verdade material, pois durante a ação fiscal foram solicitados documentos a recorrente, e no curso do processo administrativo foi oportunizada a produção de prova pela empresa. Destaca-se que todos os documentos acostados foram devidamente analisados pela fiscalização previdenciária.

Melhor sorte também não assiste à recorrente no que se refere aos argumentos de que seria insubsistente a autuação, pois não haveria incidência de contribuições previdenciárias sobre valores pagos a contribuintes individuais, bem como a trabalhadores autônomos que prestaram serviços por intermédio de cooperativas de trabalho; além de diversos valores que não constituem base de cálculo.

As contribuições da empresa sobre os serviços prestados por contribuintes individuais, para o período compreendendo as competências maio de 1996 a fevereiro de 2000, é regulada pela Lei Complementar n.º 84/1996, nestas palavras:

Art. 1º Para a manutenção da Seguridade Social, ficam instituídas as seguintes contribuições sociais:

I - a cargo das empresas e pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, no valor de quinze por cento do total das remunerações ou retribuições por elas pagas ou creditadas no decorrer do mês, pelos serviços que lhes prestem, sem vínculo empregatício, os segurados empresários, trabalhadores autônomos, avulsos e demais pessoas físicas;

Para o período posterior à competência março de 2000, inclusive, as contribuições da empresa sobre a remuneração dos contribuintes individuais é regulada pelo art. 22, III da Lei n° 8.212/1991, com redação conferida pela Lei n° 9.876/1999, nestas palavras:

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; (Inciso acrescentado pelo art. 1º, da Lei n° 9.876/99 - vigência a partir de 02/03/2000 conforme art. 8º da Lei n° 9.876/99).

O art. 22, IV da Lei n° 8.212/1991 prevê a obrigatoriedade de as empresas tomadoras de serviço efetuarem o recolhimento das contribuições devidas sobre a nota fiscal, quando a prestadora de serviço for uma cooperativa de trabalho.

Assim, a cota patronal sobre os segurados cooperados filiados à cooperativa de trabalho é custeada pela tomadora de serviços e não pela própria cooperativa de trabalho. Caso a cooperativa também tivesse que arcar com as contribuições haveria mais de um ente colaborando para a previdência dos segurados cooperados filiados à cooperativa de trabalho.

A recorrente não impugnou especificamente os demais fatos geradores apurados pela fiscalização, apenas limitou-se a questionar que os diversos valores não sofrem incidência de contribuição. Conforme expressamente previsto no art. 17 do Decreto n° 70.235 na redação conferida pela Lei n° 9.532 de 1997, considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

De acordo com o previsto no inciso III do art. 16 do Decreto n° 70.235, a impugnação deve conter os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir.

A redação do art. 17 do Decreto n° 70.235 retrata o disposto no art. 302 do CPC, nestas palavras:

Art. 302. Cabe também ao réu manifestar-se precisamente sobre os fatos narrados na petição inicial. Presumem-se verdadeiros os fatos não impugnados, salvo:

I - se não for admissível, a seu respeito, a confissão;

II - se a petição inicial não estiver acompanhada do instrumento público que a lei considerar da substância do ato;

III - se estiverem em contradição com a defesa, considerada em seu conjunto.

Parágrafo único. Esta regra, quanto ao ônus da impugnação especificada dos fatos, não se aplica ao advogado dativo, ao curador especial e ao órgão do Ministério Público.

O art. 32, IV, da Lei n.º 8.212/1991 prevê a obrigação da entrega do documento a ser definida em regulamento. O Regulamento da Previdência Social aprovado pelo Decreto n.º 3.048/1999 define o documento em seu artigo 225, IV. O descumprimento da obrigação acessória, no caso em tela a infração ao art. 32, IV, § 5º da Lei n.º 8.212/1991 impõe ao infrator a penalidade de 100% do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no § 4º desse mesmo artigo.

Conforme abaixo transcrito, verificamos no § 4º, que o limite inicia-se para as empresas com número de segurados a partir do "zero", isto é mesmo aqueles empregadores sem segurados devem prestar as informações por meio da GFIP. Assim, pela simples verificação de a contagem iniciar-se em "zero" já se confirma que o limite da multa em função do número de segurados está ligado ao empregador como um todo e não ao número de segurados omissos. Caso fosse adotada essa última interpretação, chegar-se-ia ao absurdo de haver a hipótese de zero, nenhum, segurado omissos ser causa de autuação da empresa, sujeita à multa no valor mimo. Assim, a expressão "segurado" disposta no art. 32, IV, § 4º da Lei n.º 8.212/1991 exprime claramente a sua relação com a empresa ou equiparado a esta como um todo.

Art. 32 A empresa é também obrigada a:

(...)

IV - informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social INSS, por intermédio de documento a ser definido em regulamento, dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS. (Inciso acrescentado pela MP n.º 1.596-14, de 10/11/97, convertida na Lei n.º 9.528, de 10/12/97).

(...)

§ 4º A não apresentação do documento previsto no inciso IV, independentemente do recolhimento da contribuição, sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente a multa variável equivalente a um multiplicador sobre o valor mínimo previsto no art 92, em função do número de segurado, conforme quadro abaixo:

0 a 5 segurados 1/2 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

(Parágrafo acrescentado pela MP n° 1.596-14, de 10/12/97, convertida na Lei n° 9.528, de 10/12/97).

§ 5° A apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente a multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no parágrafo anterior. (Parágrafo acrescentado pela MP n° 1.596-14, de 10/12/97 e convertida na Lei n° 9.528, de 10/12/97).

Pelo exposto não há que se falar em interpretação dúbia do art. 32, IV, § 5° combinado com o § 4° desse mesmo artigo, mas simples aplicação literal da lei, pois há somente uma interpretação lógica possível.

A proporcionalidade na aplicação da multa já é considerada no momento em que esta será de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada. Assim, quanto maior o número de segurados omissos, ocasionando um montante mais elevado de contribuições não declaradas, maior será o valor do auto de infração, logicamente observado o número de segurados a serviço do empregador como um todo. É claro o dispositivo legal no sentido de que o valor da multa é 100% do valor da contribuição não declarada, devendo ser observado o limite do § 4°, sem qualquer ressalva. Conforme demonstrado, o limite desse parágrafo é o número de segurados da empresa como um todo. Caso fosse para ser aplicado o número de segurados omissos, o legislador deveria ter ressaltado como por exemplo: "limitado ao número de segurados não declarados, conforme quadro do parágrafo anterior", o que não foi o caso.

Contudo, há que se observar a retroatividade benigna prevista no art. 106, inciso II do CTN.

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, nestas palavras:

"Art.32-A.O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do art. 32 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 dois por cento ao mês-calendário ou fração, incidente 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 vinte por cento, observado o disposto no §3º; e

II-de R\$ 20,00 (vinte reais)para cada grupo de dez informações incorretas ou omitidas.

§1ºPara efeito de aplicação da multa prevista no inciso I do caput, 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, 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 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." (NR)

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: 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.

Entendo que há cabimento do art. 106, inciso II, alínea "c" do CTN.

CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto por CONHECER do recurso de ofício para no mérito NEGAR-LHE PROVIMENTO.

CONHEÇO do recurso voluntário, para no mérito CONCEDER-LHE PROVIMENTO PARCIAL. A multa deve ser calculada considerando as disposições da Medida Provisória n.º 449 de 2008, sem aplicação do parágrafo 2º do art. 32-A da MP 449.

É como voto.

Sala das Sessões, em 04 de maio de 2009


MARCO ANDRÉ RAMOS VIEIRA - Relator



Declaração de Voto

Conselheiro, JULIO CESAR VIEIRA GOMES

Trata-se no presente caso de se apreciar o alcance da regra trazida pelo artigo 24 da MP nº 449, de 03/12/2008 que introduziu na Lei nº 8.212, de 24/07/1991 o artigo 32-A. E, sendo o caso, fazer aplicar o disposto no artigo 106 do Código Tributário Nacional. Seguem transcrições:

Art.24. A Lei nº 8.212, de 1991, passa a vigorar com as seguintes alterações:

...

Art.32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do art. 32 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 dois por cento ao mês-calendário ou fração, incidente 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 vinte por cento, observado o disposto no §3º; e

II -de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de dez informações incorretas ou omitidas.

§1º Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso I do caput, 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, 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 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." (NR)

Código Tributário Nacional:

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.”

Podemos identificar nas regras do artigo 32-A os seguintes elementos:

a) é regra aplicável a uma única espécie, dentre tantas outras existentes, de declaração: a Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP;

b) é possibilitado ao sujeito passivo entregar a declaração após o prazo legal, corrigi-la ou suprir omissões antes de algum procedimento de ofício que resultaria em autuação;

c) regras distintas para a aplicação da multa nos casos de falta de entrega/entrega após o prazo legal e nos casos de informações incorretas/omitidas; sendo no primeiro caso, limitada a vinte por cento da contribuição;

d) desvinculação da obrigação de prestar declaração em relação ao recolhimento da contribuição previdenciária;

e) reduções da multa considerando ter sido a correção da falta ou supressão da omissão antes ou após o prazo fixado em intimação; e

f) fixação de valores mínimos de multa.

Inicialmente, esclarece-se que a mesma MP revogou as regras anteriores que tratavam da aplicação da multa considerando cem por cento do valor devido limitado de acordo com o número de segurados da empresa:

Art.65. Ficam revogados:

I- os §§1º e 3º a 8º do art. 32, o art. 34, os §§ 1º a 4º do art. 35, os §§ 1º e 2º do art. 37, os arts. 38 e 41, o § 8º do art. 47, o § 4º do art. 49, o parágrafo único do art. 52, o inciso II do art. 80, o art. 81, os §§1º, 2º, 3º, 5º, 6º e 7º do art. 89, e o parágrafo único do art. 93 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991;

Para início de trabalho, como de costume, deve-se examinar a natureza da multa aplicada com relação à GFIP, sejam nos casos de “*falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo*” ou “*informações incorretas ou omitidas*”.

No inciso I do artigo 32-A em comento o legislador manteve a desvinculação que já havia entre as obrigações do sujeito passivo: acessória, quanto à declaração em GFIP e principal, quanto ao pagamento da contribuição previdenciária devida:

I - de dois por cento ao mês-calendário ou fração, incidente 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 vinte por cento, observado o disposto no §3º; e

Portanto, temos que o sujeito passivo, ainda que tenha efetuado o pagamento de cem por cento das contribuições previdenciárias, estará sujeito à multa de que trata o dispositivo.

Comparando com o artigo 44 da Lei n° 9.430, de 27/12/1996, que trata das multas quando do lançamento de ofício dos tributos federais, vejo que as regras estão em outro sentido. As multas nele previstas incidem em razão da falta de pagamento ou, quando sujeito a declaração, pela falta ou inexatidão da declaração:

LEI N° 9.430, DE 27 DE DEZEMBRO DE 1996.

Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências.

...

Seção V

Normas sobre o Lançamento de Tributos e Contribuições

...

Multas de Lançamento de Ofício

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

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

II- cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n° 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Outra diferença é que as multas do artigo 44 se justificam pela necessidade de realização de lançamento pelo fisco, já que o sujeito passivo não efetuou o pagamento/recolhimento/declaração; sendo calculadas independentemente do decurso do tempo, eis que a multa de ofício não é cumulativa com a multa de mora. A finalidade é exclusivamente fiscal, diferentemente do caso da multa prevista no artigo 32-A, em que independentemente do pagamento/recolhimento da contribuição previdenciária, o que se pretende é que, o quanto antes (daí a gradação em razão do decurso do tempo), o sujeito passivo preste as informações à Previdência Social. São essas informações que viabilizam a concessão dos benefícios previdenciários. Quando o sujeito passivo é intimado para entregar a GFIP, suprir omissões ou efetuar correções, o fisco já tem conhecimento da infração e, portanto, já poderia autuá-lo, mas isso não resolveria um problema extra-fiscal: as bases de

dados da Previdência Social não seriam alimentadas com as informações corretas e necessárias para a concessão dos benefícios previdenciários. É da redação do artigo 225, §1º do Decreto nº 3.048, de 06/05/99:

Art.225. (...)

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

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

Auto de Infração sem Tributo

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

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

Em síntese, para aplicação de multas pelas infrações relacionadas à GFIP devem ser observadas apenas as regras do artigo 32-A da Lei nº 8.212/1991 que regulam exaustivamente a matéria. É irrelevante para tanto se houve ou não pagamento/recolhimento e qual tenha sido a multa aplicada no documento de constituição do crédito relativo ao tributo devido.

Quanto à multa cobrada nesses lançamentos, realizados anteriormente à MP nº 449/2008, não vejo como aplicar o artigo 35-A, pois haveria retroatividade maléfica, o que é vedado; nem tampouco a nova redação do artigo 35. Os dispositivos legais não são interpretados em fragmentos, mas dentro de um conjunto que lhe dê unidade e sentido. As disposições gerais nos artigos 44 e 61 são apenas partes do sistema de cobrança de tributos instaurado pela Lei nº 9.430/1996. Quando da falta de pagamento/recolhimento de tributos são cobradas, além do principal e juros moratórios, valores relativos às penalidades pecuniárias, que podem ser a multa de mora, quando embora a destempo tenha o sujeito passivo realizado o pagamento/recolhimento antes do procedimento de ofício, ou a multa de ofício, quando realizado o lançamento para a constituição do crédito. Essas duas espécies são excludentes entre si. Essa é a sistemática adotada pela lei. As penalidades pecuniárias incluídas nos lançamentos já realizados antes da MP nº 449/1996 são, por essa nova sistemática aplicável às

contribuições previdenciárias, **conceitualmente multa de ofício e pela sistemática anterior multa de mora**. Do que resulta uma conclusão inevitável: independentemente do nome atribuído, a multa de mora cobrada nos lançamentos anteriores à MP nº 449/1996 não é a mesma da multa de mora prevista no artigo 61 da Lei nº 9.430/1996. Esta somente tem sentido para os tributos recolhidos a destempo, mas espontaneamente, sem procedimento de ofício. Seguem transcrições:

Art.35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas "a", "b" e "c" do parágrafo único do art. 11, 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 1996.

Art.35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Seção IV

Acréscimos Moratórios Multas e Juros

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.

§1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

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

Redação anterior do artigo 35:

Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos:

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;

b) quatorze por cento, no mês seguinte;

c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação;

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;

b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação;

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;

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;

Retomando os autos de infração de GFIP lavrados anteriormente à MP n° 449/1996, ainda resta o exame quanto à possibilidade de aplicação do artigo 106, inciso II, alínea "c" do CTN:

Código Tributário Nacional:

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

...

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."

De fato, as novas regras trazidas no artigo 32-A são, em tese, mais benéficas que as anteriores. Nelas há limites inferiores. No caso da falta de entrega da GFIP ou omissão de fatos geradores, a multa não pode exceder a 20% da contribuição previdenciária. Portanto, nos casos mais benéficos ao sujeito passivo, em face do artigo 106 do CTN, a multa deve ser reduzida para adequá-la ao artigo 32-A. Certamente, a retroatividade somente é possível para favorecer o sujeito passivo. Nos casos em a multa contida no auto-de-infração é inferior à que seria aplicada pelas novas regras, não há como se falar em retroatividade.

Outra questão a ser examinada é a possibilidade de aplicação do §2° do artigo 32-A:

§2° Observado o disposto no § 3º, 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 setenta e cinco por cento, se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação.

Deve ser esclarecido que o prazo a que se refere o dispositivo é aquele fixado na intimação para que o sujeito passivo corrija a falta. Essa possibilidade já existia antes da MP n° 449/2008. Os artigos 291 e 292 que vigeram até sua revogação pelo Decreto n° 6.727, de 12/01/2009 já traziam a relevação e a atenuação no caso de correção da infração. Nos processos ainda não definitivamente julgados, pendentes de julgamento neste Conselho, os sujeitos passivos autuados, embora pudessem fazê-lo, não corrigiram a falta no prazo de

impugnação; do que resultaria a redução de 50% da multa ou mesmo seu cancelamento. Entendo, portanto, desnecessária nova oportunidade de correção da falta. Resultando daí que não retroagem as reduções no §2º, que dependem de nova intimação para a correção da falta.

Art.291. Constitui circunstância atenuante da penalidade aplicada ter o infrator corrigido a falta até o termo final do prazo para impugnação.

§1ª A multa será relevada se o infrator formular pedido e corrigir a falta, dentro do prazo de impugnação, ainda que não contestada a infração, desde que seja o infrator primário e não tenha ocorrido nenhuma circunstância agravante.

...

CAPÍTULO VI - DA GRADAÇÃO DAS MULTAS

Art.292. As multas serão aplicadas da seguinte forma:

...

V - na ocorrência da circunstância atenuante no art. 291, a multa será atenuada em cinquenta por cento.

Por tudo, voto pelo provimento parcial do recurso apenas para reconhecer o direito de retroatividade do artigo 32-A, incisos I e II da Lei n° 8.212, de 24/07/1991.

É como voto.

Sala das Sessões, em 04 de maio de 2009


JULIO CESAR VIEIRA GOMES - Conselheiro