



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 37169.005077/2006-67
Recurso nº 245.259 Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-01.794 – 2ª Turma
Sessão de 24 de outubro de 2011
Matéria CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado AUTO VIAÇÃO RAINHA LTDA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Data do fato gerador: 28/04/2005

RETROATIVIDADE DA LEI MAIS BENIGNA. GFIP. LEI Nº 11.941, DE 2009. REDUÇÃO DO VALOR DA MULTA ISOLADA. APLICAÇÃO DO ART. 35-A DA LEI Nº 8.212, DE 1991.

O valor referência das multas relacionadas à obrigação de declarar em GFIP todos os fatos geradores das contribuições previdenciárias foram reduzidas pela Medida Provisória nº 449 de 2008.

O art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN, estabelece que 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.

Nos casos em que há lavratura de notificação fiscal em conjunto com auto de infração, aplica-se o disposto no art. 35-A, promovendo-se os necessários cálculos para verificação de qual é o valor mais benéfico.

Aplica-se o art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, nos casos em que não há lançamento de ofício decorrente de descumprimento de obrigação principal.

Recurso especial provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, em dar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Gustavo Lian Haddad, Manoel Coelho Arruda Junior, Marcelo Freitas de Souza Costa (conselheiro convocado), Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Susy Gomes Hoffmann.

(Assinado digitalmente)

Henrique Pinheiro Torres – Presidente em Exercício

(Assinado digitalmente)

Francisco Assis de Oliveira Junior – Relator

EDITADO EM: 3110/2011

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres (Presidente em Exercício), Susy Gomes Hoffmann (Vice-Presidente), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Gustavo Lian Haddad, Marcelo Oliveira, Manoel Coelho Arruda Junior, Marcelo Freitas de Souza Costa (Conselheiro Convocado), Francisco Assis de Oliveira Junior, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Elias Sampaio Freire.

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela Fazenda Nacional com fundamento no art. 67 do Anexo II do Regimento Interno da Câmara Superior, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009.

Na decisão recorrida, Acórdão nº 2301-00.184, de 06/05/2009, consta a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Data do fato gerador: 29/04/2005

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. o 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.

A divergência suscitada pela Fazenda Nacional refere-se ao cálculo da multa aplicada decorrente de obrigação acessória descumprida relacionada à GFIP, especificamente em relação à aplicação exclusiva do dispositivo legal previsto no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, inserido pela Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, conforme consta no acórdão recorrido, em detrimento da aplicação do dispositivo também previsto no art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, incluído pelo mesmo diploma legal.

No entendimento da Fazenda Nacional, a divergência restou caracterizada tendo em vista aos mesmos fatos terem sido aplicadas normas legais diferentes. Isto é, enquanto no acórdão recorrido a retroatividade da lei mais benigna fundamentou-se exclusivamente no art. 32-A, nos acórdãos paradigmas a retroatividade da lei mais benigna amparou-se no dispositivo contido no art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991.

O recurso foi admitido, conforme consta do despacho às fls. 337/341, e encaminhado ao contribuinte para ciência, bem como apresentação de contra-razões.

O recorrido, nessa oportunidade, sustentou a tese de que a decisão não merece reforma, tendo em vista o dispositivo previsto no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, tratar-se de regra específica no tocante às infrações relacionadas à GFIP, não sendo possível a aplicação da norma genérica prevista no art. 35-A.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Francisco Assis de Oliveira Júnior, Relator

O recurso especial é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade, conforme consta do despacho às fls. 337/341.

Conforme já mencionado, a tese controversa trazida a este colegiado refere-se à questão relacionada a definição quanto ao dispositivo legal a ser aplicado aos autos de infração decorrentes de descumprimento de obrigações acessórias relacionadas à entrega da GFIP com dados não correspondentes à totalidade dos fatos geradores das contribuições previdenciárias devidas pela empresa e lavrados em período anterior às mudanças implementadas pela Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, tendo em vista a legislação nova conter norma mais benéfica no que tange ao valor da multa aplicada aos autos de infração relacionados à GFIP, ensejando, assim, a retroatividade da lei mais benigna conforme previsão contida na alínea “c” do inciso II do art. 106 do CTN:

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.

Registre-se que o auto de infração, no tocante às contribuições previdenciárias, tem como fato gerador o não cumprimento de obrigação acessória, assim compreendida aquela que decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas e de interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

Por sua vez, o dispositivo contrariado e que resultou no auto de infração sob análise refere-se à obrigação de a empresa declarar ao fisco os dados relacionados aos fatos geradores da contribuição previdenciária, conforme inciso IV do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação anterior à Medida Provisória nº 449, de 2008, posteriormente convertida na Lei nº 11.941, de 2009:

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

(...)

IV - declarar à Secretaria da Receita Federal do Brasil e ao Conselho Curador do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS, na forma, prazo e condições estabelecidos por esses órgãos, dados relacionados a fatos geradores, base de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS ou do Conselho Curador do FGTS;

Registre-se que, anteriormente, o valor da multa aplicada era normatizado pelo § 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, cuja redação anterior à alteração promovida pela Lei nº 11.941, de 2009, representava uma multa isolada equivalente a 100% dos valores não informados, transcrevo:

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

Com a alteração da legislação, o valor referência da multa passou a ser regulado em dois artigos distintos da Lei nº 8.212, de 1991. O primeiro dispositivo é o art. 32-A, incluído pela Lei nº 11.941, de 2009:

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.

O segundo dispositivo é o art. 35-A que estabelece aos lançamentos de ofício das contribuições previdenciárias, o mesmo regime jurídico aplicável aos demais tributos fazendários no tocante à multa de ofício em conformidade com o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

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.

Por sua vez, o artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, estabelece multa de ofício nos casos em que a autoridade fiscal constata a falta de declaração ou declaração inexata, autorizando multa de 75% para estes casos:

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)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007)

Assim, conforme já assinalado alhures, a controvérsia refere-se a qual valor referência deve ser aplicado aos autos de infração lavrados antes da alteração legislativa.

Em outras palavras, discute-se qual a norma substituirá o valor antes definido pelo agora revogado § 5º do artigo 32 da Lei nº 8.212, de 1991, redação anterior à Medida Provisória nº 449, de 2008, (100% dos fatos geradores omitidos), tendo em vista a retroatividade da norma mais benigna.

Na tese adotada pelo o acórdão recorrido, o novo cálculo deveria basear-se exclusivamente nas normas contidas pelo artigo 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, enquanto na tese sustentada pela Fazenda Nacional, o fundamento legal mais adequado seria a disciplina do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991.

Não obstante as razões aduzidas no voto recorrido que optou pelo disposto no art. 32-A, tal conclusão, deve ser analisada com rigor, haja vista o legislador, conforme já mencionado, ter promovido outras alterações que repercutiram de maneira direta no cálculo da multa relacionada à GFIP, exigindo do intérprete um esforço cognitivo baseado mais na análise sistemática do que na literal.

Verifica-se que tanto o art. 32-A quanto o art. 35-A, ambos incluídos pela alteração legislativa realizada pela Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, estabeleceram formas distintas de cálculo da multa para os mesmos fatos.

A afirmação de que a nova legislação regulou a aplicação em dois artigos distintos se sustenta pela análise das condutas tipificadas em cada um dos dispositivos mencionados. No artigo 32-A as condutas típicas que ensejam a autuação são: deixar de apresentar a declaração no prazo ou a apresentar com incorreções ou omissões, independente de pagamento. Enquanto, em relação ao artigo 35-A que, conforme já mencionado, faz remissão ao art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, as condutas típicas descritas no inciso I do citado artigo e que ensejam a autuação são: falta de declaração ou declaração inexata.

Como se observa, para os mesmos fatos há previsão legal de duas formas de sanção. Em outras palavras, há uma aparente duplicidade de valores a serem aplicados a título de multa nos casos em que a GFIP não é apresentada ou se a declaração é inexata.

Há o procedimento previsto no artigo 32-A, relacionado à obrigação acessória, especificamente nos casos em que não ocorreu a entrega no prazo fixado ou a apresentação foi feita com incorreções ou omissões, independente de ter sido feito o pagamento. Nessa situação, o contribuinte pode vir a ser intimado para apresentar a GFIP ou prestar esclarecimentos, ainda assim sujeitando-se às multas indicadas.

E também existe a multa de ofício determinada pelo regime jurídico do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, cuja aplicação é cogente nos casos de lançamento de ofício em que se verifica falta de pagamento ou recolhimento, falta de declaração ou declaração inexata.

Em meu entendimento, a definição de qual norma deve ser aplicada em relação ao auto de infração sob análise, tendo em vista a necessária retroatividade da norma mais benigna determinada pelo Códex Tributária passa, necessariamente, pela compreensão de como ocorria o procedimento fiscal antes da mudança, ensejando, a partir dessa análise, uma interpretação sistemática das normas envolvidas.

Nesse sentido, registro que antes da Medida Provisória nº 449, de 2008, durante a ação fiscal, constatado o descumprimento de obrigação principal, isto é, falta de pagamento das contribuições previdenciárias, lavrava-se uma notificação fiscal de lançamento de débito separadamente em relação aos eventuais autos de infração.

Ato contínuo, a impugnação instaurava o contencioso administrativo, existindo, ainda, uma gradação nas multas na medida em que as fases processuais eram encerradas mediante interposição de recursos..

No tocante ao descumprimento de obrigações acessórias, especificamente a entrega de GFIP com dados não correspondentes à totalidade dos fatos geradores, lavrava-se

um auto de infração cujo valor era uma referência estabelecida pela legislação, caracterizando uma multa isolada em relação à obrigação principal. Ao contrário das notificações, na medida em que o contencioso administrativo fiscal evoluía, não havia gradação destas multas aplicadas.

Com as mudanças implementadas pela Lei nº 11.941, de 2009, os lançamentos de ofício cujos fatos geradores da obrigação principal se relacionem à entrega das declarações, incluindo aí a entrega da GFIP, deixaram de ser lavrados em dois instrumentos distintos (NFLD e AI), e passaram a ser exigidos em um único ato.

Nesses casos, a multa de ofício, equivalente a 75% do montante omitido substituiu os valores de referência relacionados à falta de declaração ou entrega com valores inexatos, deixando de ser aplicada isoladamente e passando a ser cobrada proporcionalmente aos valores lançados de ofício.

Em apertada síntese, as disposições contidas no artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, aplicáveis às contribuições previdenciárias pela indicação do artigo 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, abrange duas condutas: o descumprimento da obrigação principal (total ou diferença da contribuição pela falta de pagamento ou recolhimento) e também o descumprimento da obrigação acessória (falta de declaração ou declaração inexata).

Dito de outra forma, observa-se, com clareza, que as condutas previstas pelo artigo 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, repetem-se no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, indicado pelo artigo 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, sendo absurdo imaginarmos que para o mesmo fato incidiria duas formas de cálculo distintas.

No tocante a aparentes antinomias, a Teoria da Interpretação propugna três critérios para solução: o cronológico, o hierárquico e o da especialidade.

O critério cronológico é aquele com base no qual, entre duas normas incompatíveis, prevalece a norma posterior: *Lex posterior derogat priori*. Segundo o critério hierárquico, entre duas normas incompatíveis, prevalece a norma hierarquicamente superior: *Lex superior derogat inferiori*. No tocante à especialidade, se duas normas parecem ser aplicáveis ao mesmo caso, prevalecerá aquela que detenha alguma característica específica em relação à outra.

Aplicando o critério da especialidade, podemos verificar que a existência ou não do lançamento de ofício é, justamente, a circunstância que atrai a aplicação do dispositivo previsto pelo art. 35-A, pois essa é a circunstância que diferencia a utilização de uma forma de cálculo em detrimento da outra.

Assim, a concomitância do auto de infração com o lançamento de ofício, é o único fato que diferencia o modo de aplicar a sanção prevista no art. 32-A em relação ao modo de aplicar a sanção prevista no art. 35-A com remissão ao art. 44 da Lei nº 8.212, de 1991.

Ora, no presente caso, o Auto de Infração foi lavrado em documento separado em relação à Notificação Fiscal, conforme consta à fl. 16, Termo de Encerramento da Ação Fiscal que, conforme já assinalado, referem-se ao lançamento de ofício decorrente do descumprimento da obrigação principal.

Nesse sentido, verifica-se que o presente auto de infração foi constituído nas condições indicadas pelo artigo 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, remetendo o procedimento para os dispositivos presentes no artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, inexistindo qualquer circunstância que atraia a aplicação do art. 32-A que, em meu entendimento, reserva-se aos casos em que a GFIP não é entregue ou contenha informação inexata, mas que não enseje a lavratura de lançamento de ofício para as obrigações principais da parte da autoridade fiscal.

Dessa forma, assiste razão, em seu apelo, à Fazenda Nacional, pois a norma a ser aplicada para o novo cálculo do auto de infração, considerando a retroatividade da lei mais benigna, nos termos do inciso II do art. 106 do CTN, é a prevista no artigo 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, tendo em vista a existência de lançamento de ofício para as obrigações principais.

Ante o exposto, voto no sentido de DAR PROVIMENTO ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional para aplicar o limite previsto no art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991.

(Assinado digitalmente)

Francisco Assis de Oliveira Júnior