



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

Processo nº 10865.003950/2009-16
Recurso nº 890.664 Voluntário
Acórdão nº 2402-02.028 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de setembro de 2011
Matéria COOPERATIVA DE TRABALHO
Recorrente MALAGUTTI & MARTINS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 30/04/2009

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. CONTRIBUIÇÃO DA EMPRESA. COOPERATIVA DE TRABALHO.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais não é órgão competente para afastar a incidência da lei em razão de inconstitucionalidade, salvo nos casos previstos no art. 103-A da CF/88 e no art. 62 do Regimento Interno do CARF.

MULTA DE MORA.

O lançamento reporta-se à data de ocorrência do fato gerador e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada. Para os fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449, aplica-se a multa de mora nos percentuais da época (redação anterior do artigo 35, inciso II da Lei nº 8.212, de 24/07/91).

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 para redução da multa nos termos do artigo 35 da Lei nº 8.212/91 vigente à época dos fatos geradores, vencido o relator. Apresentará voto vencedor o conselheiro Julio Cesar Vieira Gomes.

Julio César Vieira Gomes - Presidente.

Nereu Miguel Ribeiro Domingues - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Julio César Vieira Gomes, Nereu Miguel Ribeiro Domingues, Ana Maria Bandeira, Tiago Gomes de Carvalho Pinto, Ronaldo de Lima Macedo, Lourenço Ferreira do Prado

Relatório

Trata-se de auto de infração lavrado em 22/12/2009 para exigir o valor de R\$ 117.153,68, decorrente do não recolhimento dos valores referentes à contribuição incidente sobre o valor da nota fiscal ou fatura de serviço relativo aos serviços que lhe tenham sido prestados por cooperados, por intermédio de cooperativas de trabalho, no período de 01/2004 a 04/2009.

No relatório fiscal (fls. 76/84), a Autoridade Tributária informou que no decorrer da auditoria foram constatados serviços prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho, Unimed Leste Paulista – Cooperativa de Trabalho Médico, ocasião em que a Recorrente deveria ter recolhido a parcela de 15% prevista no art. 22, IV da Lei nº 8.212/1991.

Para a determinação da base de cálculo a ser adotada para o cálculo da contribuição devida, aplicou-se o índice de 30% sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, conforme disposto na alínea “a”, inc. I, do art. 291 da IN/SRP nº 03/2005.

A Recorrente apresentou impugnação (fls. 178/196) alegando que: **(i)** a Lei nº 9.876/99 é inconstitucional por não encontrar o seu fundamento de validade no art. 195, inc. I, “a” da CF/88; **(ii)** a Lei nº 9.876/99 não obedeceu o rito da lei complementar para a criação de uma nova modalidade de contribuição, em afronta ao art. 195, § 4º e 154, I da CF/88; **(iii)** houve violação ao princípio da isonomia; e **(iv)** que deve permanecer suspensa a exigibilidade do presente débito enquanto pendente de decisão final administrativa.

A d. Delegacia Regional de Julgamento em Ribeirão Preto – SP (fls. 198/202) julgou parcialmente procedente o lançamento, entendendo que: **(i)** a empresa é obrigada a recolher contribuições previdenciárias relativamente a serviços que lhe são prestados por cooperados através das cooperativas de trabalho; **(ii)** é vedado à Administração Pública o exame da legalidade e constitucionalidade das leis; e **(iii)** os débitos devem permanecer com a exigibilidade suspensa enquanto pendente de decisão final administrativa.

A Recorrente interpôs recurso voluntário (fls. 210/227) reiterando as alegações lançadas na sua impugnação.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Nereu Miguel Ribeiro Domingues, Relator

Primeiramente, cabe mencionar que o presente recurso é tempestivo e preenche a todos os requisitos de admissibilidade. Portanto, dele tomo conhecimento.

Trata-se de auto de infração lavrado em 22/12/2009 para exigir o valor de R\$ 117.153,68, decorrente do não recolhimento dos valores referentes à contribuição incidente sobre o valor da nota fiscal ou fatura de serviço relativo aos serviços que lhe tenham sido prestados por cooperados, por intermédio de cooperativas de trabalho, no período de 01/2004 a 04/2009.

A Recorrente pleiteia a inconstitucionalidade da referida contribuição, alegando que a mesma não encontra o seu fundamento de validade no art. 195, inc. I, “a” da CF/88, não obedeceu ao rito da lei complementar para a criação de uma nova modalidade de contribuição, em afronta ao art. 195, § 4º e 154, I da CF/88 e viola o princípio da isonomia.

Nesse sentido, não compete a este Conselho afastar a aplicação da lei com base em arguições de supostas ilegalidades/inconstitucionalidades, motivo pelo qual deixo de apreciar as alegações do contribuinte.

Já quanto ao pedido da Recorrente de que a exigibilidade dos débitos discutidos nesta demanda deve permanecer suspensa enquanto pendente de decisão final administrativa, conforme previsto no art. 151, III do Código Tributário Nacional, verifica-se que tal pedido foi acatado pela decisão de primeira instância (na verdade, isso nem precisava ter sido requerido, pois a suspensão da exigibilidade é um efeito natural decorrente da defesa administrativa protocolada pelo contribuinte), razão pela qual deixo de me manifestar em relação a esta questão.

Apesar de o recurso do contribuinte não dever prosperar no mérito, constata-se que a presente demanda merece melhor análise em relação à multa de ofício aplicada.

Com o advento da Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, houve profunda alteração no cálculo das multas previdenciárias, tanto as decorrentes de descumprimento de obrigações acessórias relacionadas à GFIP quanto as oriundas do não recolhimento da obrigação principal.

Na sistemática anterior, nos casos de não pagamento do tributo, o contribuinte ficava sujeito à aplicação de multa sobre os créditos lançados, num percentual do valor principal que variava de acordo com a fase processual do lançamento, ou seja, quanto mais cedo o contribuinte quitasse o débito, menor era a multa imposta, conforme a redação revogada do art. 35 da Lei nº 8.212/1991¹.

¹ “Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos: (...)

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;

Quanto à penalidade decorrente da omissão de fatos geradores em GFIP, a multa correspondia a 100% da contribuição não declarada, ficando a penalidade limitada a um teto calculado em função do número de segurados da empresa, conforme o extinto § 5º do art. 32 da Lei nº 8.212/1991².

Com a nova legislação, trazida originariamente pela MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, permaneceram como comportamentos indesejados, punidos com multa, as duas irregularidades destacadas acima. Porém, as penalidades a elas aplicadas foram sensivelmente modificadas.

A penalidade decorrente do descumprimento da obrigação principal passou a ser a mesma dos demais tributos federais já administrados pela Receita Federal do Brasil antes da unificação da Receita Federal e Receita Federal Previdenciária, *in verbis*:

“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”.

Assim, não havendo o recolhimento da obrigação principal, passou a ser devida a incidência da multa de ofício de 75% sobre o valor não recolhido, como segue:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

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”;

No que tange à omissão de fatos geradores em GFIP ou incorreções dos dados informados, a penalidade passou a ser regida pelo art. 32-A da Lei nº 8.212/1991, o qual estipula o valor fixo de R\$ 20,00 para cada grupo de 10 informações incorretas ou omitidas, nos seguintes termos:

“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

I – de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda

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; (...)”

² “§ 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”.

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”.

Pois bem. Analisando as sanções aplicadas no presente caso à luz das alterações levadas a efeito pela MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, verifica-se, através do quadro comparativo da multa aplicada (fls. 95/96), que a Autoridade Tributária equivocou-se em suas premissas, trazendo na coluna correspondente ao que seria devido antes do advento da MP nº 449/2008 os valores relativos ao descumprimento da obrigação **principal e acessória**, e na coluna correspondente ao que seria devido após o advento da já mencionada lei apenas o valor da multa decorrente do descumprimento da obrigação principal.

Para esclarecer a presente questão, em relação à primeira competência objeto desta autuação (01/2004), exemplificativamente, a multa por não ter recolhido a contribuição previdenciária no valor de R\$ 512,19, antes da nova lei, seria de R\$ 122,93 (24%), e após o advento da lei seria de R\$ 384,14 (75%).

No entanto, para fins de compor o valor devido pela legislação antiga, a autoridade fiscal somou a multa anteriormente aplicada para os casos de não recolhimento do tributo (24%) com a multa anteriormente aplicada para os casos de descumprimento de obrigação acessória (100% do valor não declarado), chegando no valor parâmetro de **R\$ 635,12** (R\$ 122,93 + R\$ 512,19).

Ou seja, pelo cálculo da autoridade fiscal, a multa atualmente vigente sempre será mais benéfica, posto que se está comparando a alíquota de 75% contra uma alíquota de 124%.

Na prática, se a autoridade fiscal deixasse de realizar o tendencioso quadro comparativo de multas, e lavrasse duas notificações independentes, uma com base no antigo art. 35 e outra com base no atual art. 35-A da Lei nº 8.212/1991, restaria claro que o valor consubstanciado na notificação efetuada com base na legislação antiga seria inferior, em conclusão totalmente contrária ao presenciado neste caso.

Da mesma forma, a autoridade administrativa deveria comparar separadamente as multas decorrentes do descumprimento de obrigação acessória, ou seja, contrapondo o cálculo feito com base no antigo art. 32 da Lei nº 8.212/1991 com o atual art. 32-A da Lei nº 8.212/1991, vez que ambos versam sobre como proceder nas suas respectivas épocas nos casos de penalidade por descumprimento de obrigação acessória.

Destarte, verifica-se que a autoridade fiscal não pode considerar a multa por descumprimento de obrigações acessórias nos casos em que sequer está se discutindo essa natureza de infração (tal como aqui presenciado), sob pena de negativa de vigência ao art. 106 do CTN.

Assim, o que a autoridade fiscal fez foi distorcer tendenciosamente a regra interpretativa constante do art. 106 do CTN, com o objetivo de aplicar a situações ocorridas antes do advento da MP nº 449/2008 a penalidade maior por ela prevista para o não cumprimento da obrigação principal. Veja-se, a fim de comparar as penalidades passíveis de aplicação à conduta praticada pelo contribuinte, a fiscalização soma as multas decorrentes do descumprimento da obrigação principal e acessória, devidas conforme a legislação anterior, e as compara com a multa de ofício (atualmente vigente) aplicada somente aos casos de descumprimento de obrigação principal.

É bem verdade que a fiscalização não impôs ao contribuinte a penalidade relativa ao descumprimento da obrigação acessória, o que poderia levar à precipitada conclusão de que o lançamento efetuado nos presentes autos poderia ser mais benéfico ao contribuinte.

No entanto, além de o procedimento adotado pelo fisco colidir frontalmente com o art. 142 do CTN - pois da maneira como foi feito o lançamento a autoridade fiscal simplesmente “dispensou” a aplicação da penalidade relativa a não apresentação de GFIP, o que é vedado, posto que o crédito tributário é indisponível -, o mesmo é flagrantemente prejudicial ao contribuinte, em pleno desrespeito à norma tributária contida no art. 106, II, “c” do CTN, que determina a aplicação da legislação posterior apenas quando ela for mais benéfica.

Conforme não deixa sombra de dúvidas o dispositivo acima mencionado, uma vez que, de acordo com o 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”*, para fins de verificação da aplicação retroativa da nova penalidade devem ser objeto de comparação **cada uma das ações puníveis praticadas pelo contribuinte, individualmente e entre si**.

Ou seja, *in casu*, a penalidade aplicável ao contribuinte infrator antes da MP nº 449/2008 para a o seu ato omissivo de não entregar as GFIP's, somente poderia ser comparada com a multa cominada pela legislação posterior para este mesmo ato. Assim, na época da lavratura da autuação, a fiscalização deveria ter realizado esta comparação e, em relação aos fatos geradores ocorridos antes do advento da MP nº 449/2008, ao verificar que a novel legislação, para a mesma ação, cominou uma penalidade menor do que a legislação revogada, deveria ter lavrado auto de infração específico para a imposição da nova multa, posto que mais benéfica ao contribuinte.

Quanto à multa de ofício pelo não recolhimento do tributo devido, da mesma forma deveria ter agido a fiscalização: deveria o fiscal ter comparado a multa prevista pela legislação revogada com a multa prevista pela nova legislação e, em relação aos fatos

geradores ocorridos antes do advento da MP nº 449/2008, lavrado auto de infração utilizando-se da penalidade anterior, vigente à época dos fatos geradores, posto que mais benéfica ao contribuinte, conforme deixa em evidência o art. 106 do CTN.

No entanto, não foi isso o que fez o fiscal autuante, razão pela qual a presente autuação não pode perdurar no que tange à penalidade aplicada ao contribuinte.

Em que pese o fiscal autuante não tenha feito menção à norma que dispõe sobre a forma de comparação das multas, verifica-se que o procedimento adotado pela fiscalização é exatamente o previsto no art. 476-A da IN RFB nº 971/2009, com a redação dada pela IN RFB nº 1.027/2010, bem como na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14/2009, que assim dispõem:

***Art. 476-A.** No caso de lançamento de ofício relativo a fatos geradores ocorridos: (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 1.027, de 20 de abril de 2010)*

I - até 30 de novembro de 2008, deverá ser aplicada a penalidade mais benéfica conforme disposto na alínea "c" do inciso II do art. 106 da Lei nº 5.172, de 1966 (CTN), cuja análise será realizada pela comparação entre os seguintes valores:

a) somatório das multas aplicadas por descumprimento de obrigação principal, nos moldes do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009, e das aplicadas pelo descumprimento de obrigações acessórias, nos moldes dos §§ 4º, 5º e 6º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009; e

b) multa aplicada de ofício nos termos do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009.

II - a partir de 1º de dezembro de 2008, aplicam-se as multas previstas no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

§ 1º Caso as multas previstas nos §§ 4º, 5º e 6º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, tenham sido aplicadas isoladamente, sem a imposição de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal, deverão ser comparadas com as penalidades previstas no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.

§ 2º A comparação de que trata este artigo não será feita no caso de entrega de GFIP com atraso, por se tratar de conduta para a qual não havia antes penalidade prevista."

"Art. 3º A análise da penalidade mais benéfica, a que se refere esta Portaria, será realizada pela comparação entre a soma dos valores das multas aplicadas nos lançamentos por descumprimento de obrigação principal, conforme o art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, e de obrigações acessórias, conforme §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, e da multa de ofício calculada na forma do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009."

Contudo, como já demonstrado, a aplicação do princípio da retroatividade benigna proposta pelas referidas normas é visivelmente conflituosa com o CTN, não podendo ser admitida. A respeito da questão já se manifestou a doutrina especializada, *in verbis*:

“Como visto, esse dispositivo determina a cumulação das penalidades previstas na Lei nº 8.212/91, em sua redação anterior à MP nº 449/08, para os casos de falta de recolhimento com lançamento de ofício (art. 35, II) e de ausência de entrega de GFIP ou omissão de fatos geradores na declaração (art. 32, parágrafos 4º e 5º), para que o valor resultante dessa soma seja confrontado com a multa de 75% atualmente prevista também para os casos de lançamento de ofício das contribuições tratadas pela Lei nº 8.212/91.

Ora, trata-se de solução inusitada, decorrente do intuito de se encontrar alguma aparente justificativa para a aplicação da gravosa multa de 75% à falta de recolhimento de contribuições relacionadas a fatos geradores anteriores à sua instituição”.(COSTA. Rafael Santiago. Revista Dialética de Direito Tributário nº 178. Artigo: A Retroatividade Benéfica da Medida Provisória nº 449/08 (Lei nº 11.941/09) em Relação às Penalidades Vinculadas às Contribuições de que trata a Lei nº 8.212/91 e as Ilegalidades da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14/09. Ed. Dialética, São Paulo, 2010, p. 115..

Diante das considerações acima expostas, uma vez que a presente autuação se refere apenas à multa decorrente do não recolhimento de contribuição não declarada, em relação às competências anteriores ao advento da MP nº 449/2008 (04/12/2008) somente poderá ser aplicada a penalidade prevista no art. 35, II da Lei nº 8.212/1991, conforme a sua redação anterior à nova legislação, sendo aplicável a nova penalidade prevista no art. 35-A da Lei nº 8.212/1991 apenas aos fatos geradores posteriores ao advento da referida MP.

Diante do exposto, voto pelo **CONHECIMENTO** do recurso para **DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, para o fim de determinar o recálculo da multa aplicada na presente autuação, conforme exposto nas razões do voto.**

É o voto.

Nereu Miguel Ribeiro Domingues

Voto Vencedor

Multa de Mora

A questão a ser enfrentada é a retroatividade benéfica para redução ou mesmo exclusão das multas aplicadas através de lançamentos fiscais de contribuições previdenciárias na vigência da MP 449 convertida na Lei 11.941/2009, mas nos casos em que os fatos geradores ocorreram antes de sua edição. É que a medida provisória revogou o artigo 35 da Lei 8.212/91 que trazia as regras de aplicação das multas de mora, inclusive no caso de lançamento fiscal, e em substituição adotou a regra que já existia para os demais tributos federais, que é a multa de ofício de, no mínimo, 75% do valor devido.

Para tanto, deve-se examinar cada um dos dispositivos legais que tenham relação com a matéria. Prefiro começar com a regra vigente à época dos fatos geradores:

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;

De fato, a multa inserida como acréscimo legal nos lançamentos tinha natureza moratória - era punido o atraso no pagamento das contribuições previdenciárias, independentemente de a cobrança ser decorrente do procedimento de ofício. Mesmo que o contribuinte não tivesse realizado qualquer pagamento espontâneo, sendo portanto necessária a constituição do crédito tributário por meio de lançamento, ainda assim a multa era de mora. A redação do dispositivo legal, em especial os trechos por mim destacados, é muito claro nesse

sentido. **Não se punia a falta de espontaneidade, mas tão somente o atraso no pagamento – a mora.**

Contemporâneo à essa regra especial aplicável apenas às contribuições previdenciárias já vigia desde 27/12/1996 o artigo 44 da Lei nº 9.430/96, aplicável a todos os demais tributos federais:

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 nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

É certo que esse possível conflito de normas é apenas aparente, pois como se sabe a norma especial prevalece sobre a geral; é um dos critérios para a solução dos conflitos aparentes. Para os fatos geradores de contribuições previdenciárias ocorridos até a MP 449 aplicava-se sem vacilo o artigo 35 da Lei 8.212/91.

Portanto, a sistemática do artigos 44 e 61 da Lei nº 9.430/96 para a qual multas de ofício e de mora são excludentes entre si não se aplica às contribuições previdenciárias. Quando a destempero mas espontâneo o pagamento aplica-se a multa de mora e, caso contrário, seja necessário um procedimento de ofício para apuração do valor devido e cobrança através de lançamento então a multa é de ofício. Enquanto na primeira se pune o atraso no pagamento, na segunda multa, a falta de espontaneidade. E não fica só nisso, dependendo de alguns agravantes esta última que se inicia em 75% pode chegar a 225%; enquanto a multa de mora é limitada a 20% do valor principal.

De fato, a fixação da multa de ofício independe do tempo de atraso no pagamento do tributo. Para fatos geradores ocorridos a 5 anos ou no ano-base anterior, por exemplo, não significa que no lançamento relativo ao mais antigo a multa de ofício seja maior. Levar-se-ão em consideração outros fatores, como: fraude, omissão de informações ou se apenas faltou a espontaneidade para o pagamento. Fatores esses que não influenciam a fixação da multa de mora no âmbito das contribuições previdenciárias. Na Previdência Social, essas condutas do sujeito passivo são consideradas infrações por descumprimento de obrigações acessórias e, portanto, ensejam lavratura de auto de infração, cuja multa não tem nenhuma relação com a multa de mora que, pelo artigo 35 da Lei nº 8.212/91, é fixada em percentuais progressivos, considerando o tempo em atraso para o pagamento e a fase do contencioso administrativo fiscal em que realizado: prazo de defesa, após o prazo para a defesa e antes do recurso, após recurso e antes de 15 dias da ciência da decisão e após esse prazo. Quando realizado o lançamento a multa de mora é maior em razão da gradação e não porque foi

aplicada com um procedimento de ofício. E esse acréscimo de valor da multa de mora também ocorre igualmente em outras fases do processo sem que, em qualquer momento, a Lei nº 8.212/91 alterasse a natureza jurídica da multa de mora. E, ainda, a diferença de percentual para a multa de mora quando a contribuição é paga espontaneamente ou não é de apenas 4%. Ressaltando que, mesmo tendo iniciado o procedimento fiscal, o sujeito passivo tem direito a recolher ou mesmo parcelar suas contribuições em atraso, como se espontaneamente.

Portanto, repete-se: **no caso das contribuições previdenciárias somente o atraso era punido e nenhuma dessas regras se aplicava; portanto, não vejo como se aplicar a multa de ofício aos lançamentos de fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449.**

Alguns sustentam a aplicação quando embora tenham os fatos geradores ocorrido antes, o lançamento foi realizado na vigência da MP 449. E aí consulto as Normas Gerais de Direito Tributário. Preceitua o CTN que o lançamento reporta-se à data de ocorrência do fato gerador e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada:

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

...

É a afirmação legislativa da natureza declaratória do lançamento, já predominante na doutrina desde a edição das obras de Direito Tributário do saudoso mestre Amílcar de Araújo Falcão³:

“De logo convém recordar que não é manso e tranqüilo o entendimento que exprimimos quanto à função do fato gerador como pressuposto e ponto de partida da obrigação tributária.

Alguns autores dissentem dessa conclusão, afirmando que tal função criadora deve ser atribuída ao lançamento.

Contestam estes que o lançamento tenha, como à maioria da doutrina e a nós parece ter, natureza declaratória.”

Nesse sentido, trechos do meu voto no acórdão nº 2402-001.874, de 28/07/2011 que decidiu pela inaplicabilidade do artigo 44 da Lei 9.430/96 nos autos-de-infração pelo descumprimento da obrigação acessória de declaração em GFIP dos fatos geradores:

Período de apuração: 01/12/2005 a 31/12/2006

GFIP. OMISSÕES. INCORREÇÕES. INFRAÇÃO. PENALIDADE MENOS SEVERA. RETROATIVIDADE BENIGNA. PRINCÍPIO DA ESPECIALIDADE.

Em cumprimento ao artigo 106, inciso II, alínea “c” do CTN, aplica-se a penalidade menos severa modificada posteriormente ao momento da infração. A norma especial prevalece sobre a geral: o artigo 32-A da Lei nº 8.212/1991 traz regra aplicável especificamente à GFIP, portanto deve prevalecer sobre as

³ FALCÃO, Amílcar de Araújo. Fato Gerador da Obrigação Tributária. 4. ed. Anotada e atualizada por Geraldo Ataliba. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977. EL RIBEIRO DOMINGUES, Assinado digitalmente em 11/10/2011 por NEREU MIGUEL RIBEIRO DOMINGUES, Assinado digitalmente em 11/10/2011 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Emitido em 13/10/2011 pelo Ministério da Fazenda

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.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial para adequação da multa ao artigo 32-A da Lei nº 8.212/91, caso mais benéfica.

...

Ainda quanto à multa aplicada, deve ser aplicada, com fundamento no artigo 106 do Código Tributário Nacional, a regra trazida pelo artigo 26 da Lei nº 11.941, de 27/05/2009 que introduziu na Lei nº 8.212, de 24/07/1991 o artigo 32-A. Seguem transcrições:

Art.26. 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 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.”

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:

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

- 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;

- 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;

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

- reduções da multa considerando ter sido a correção da falta ou supressão da omissão antes ou após o prazo fixado em intimação; e fixação de valores mínimos de multa.

Inicialmente, esclarece-se que a mesma lei 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. 79. 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 § 2º do art. 49, o parágrafo único do art. 52, o inciso II do caput 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 II 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:

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.

*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 nº 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, aplicando-se apenas ao valor que não foi declarado e nem pago. Melhor explicando essa diferença, apresentamos o seguinte exemplo: o sujeito passivo, obrigado ao pagamento de R\$ 100.000,00 apenas declara em DCTF R\$ 80.000,00, embora tenha efetuado o pagamento/recolhimento integral dos R\$ 100.000,00 devidos, qual seria a multa de ofício a ser aplicada? Nenhuma. E se houvesse pagamento/recolhimento parcial de R\$ 80.000,00? Incidiria a multa de 75% (considerando a inexistência de fraude) sobre a diferença de R\$ 20.000,00. Isto porque a multa de ofício existe como decorrência da constituição do crédito pelo fisco, isto é, de ofício através do lançamento. Caso todo o valor de R\$ 100.000,00 houvesse sido declarado, ainda que não pagos, a DCTF já teria constituído o crédito tributário sem necessidade de autuação.*

A diferença reside aí. Quanto à GFIP não há vinculação com o pagamento. Ainda que não existam diferenças de contribuições previdenciárias a serem pagas, estará o contribuinte sujeito à multa do artigo 32-A da Lei nº 8.212, de 24/07/1991. Seguem transcrições:

LEI Nº 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 nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

A DCTF tem finalidade 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, sobretudo os salários de contribuição percebidos pelos segurados. 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.

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, além das razões já expostas, deve-se observar o Princípio da Especificidade - a norma especial prevalece sobre a geral: o artigo 32-A da Lei nº 8.212/1991 traz regra aplicável especificamente à 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 subsequente 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, nos casos que tenha sido lavrada NFLD (período em que não era a GFIP suficiente para a constituição do crédito nela declarado), qual tenha sido o valor nela lançado.

E, aproveitando para tratar também dessas NFLD lavradas anteriormente à Lei nº 11.941, de 27/05/2009, não vejo como

lhes aplicar o artigo 35-A, que fez com que se estendesse às contribuições previdenciárias, a partir de então, o artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, 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 Lei nº 11.941, de 27/05/2009 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 Lei nº 11.941, de 27/05/2009 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) cinqüenta 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 Lei nº 11.941, de 27/05/2009, há um caso que parece ser o mais controvertido: o sujeito passivo deixou de realizar o pagamento das contribuições previdenciárias (para tanto foi lavrada a NFLD) e também de declarar os salários de contribuição em GFIP (lavrado AI). Qual o tratamento do fisco? Por tudo que já foi apresentado, não vejo como bis in idem que seja mantida na NFLD a multa que está nela sendo cobrada (ela decorre do falta de pagamento, mas não pode retroagir o artigo 44 por lhe ser mais prejudicial), sem prejuízo da multa no AI pela falta de declaração/omissão de fatos geradores (penalidade por infração de obrigação acessória ou instrumental para a concessão de benefícios previdenciários). Cada uma das multas possuem motivos e finalidades próprias que não se confundem, portanto inibem a sua unificação sob pretexto do bis in idem.

Agora, temos que o valor da multa no AI deve ser reduzido para ajustá-lo às novas regras mais benéficas trazidas pelo artigo 32-A da Lei nº 8.212/1991. Nada mais que a 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, nelas há limites inferiores. No caso da falta de entrega da GFIP, a multa não pode exceder a 20% da contribuição previdenciária e, no de omissão, R\$ 20,00 a cada grupo de dez ocorrências:

Art. 32-A. (...): 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.

Certamente, nos eventuais casos em a multa contida no auto-de-infração é inferior à que seria aplicada pelas novas regras (por exemplo, quando a empresa possui pouquíssimos segurados, já que a multa era proporcional ao número de segurados), não há como se falar em retroatividade.

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

§ 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.

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 Lei nº 11.941, de 27/05/2009. Os artigos 291 e 292 que vigoram até sua revogação pelo Decreto nº 6.727, de 12/01/2009 já traziam a relevação e a atenuação no caso de correção da infração.

E nos processos ainda 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 intimação para a correção da falta, oportunidade já oferecida, mas que não interessou ao autuado. Resulta daí que não retroagem as reduções no §2º:

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

§1oA 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 da Lei nº 8.212, de 24/07/1991, caso mais benéfica.

É como voto.

Julio Cesar Vieira Gomes

Por tudo, entendo que para os fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449, aplica-se a multa de mora nos percentuais da época (redação anterior do artigo 35, inciso II da Lei nº 8.212, de 24/07/91) e não a multa de ofício fixada no artigo 44 da Lei nº 9.430/1996.

No tocante às demais questões suscitadas no processo (inconstitucionalidade da contribuição incidente sobre as notas fiscais e manutenção da suspensão da exigibilidade dos créditos tributários), filio-me ao entendimento consignado no voto do Conselheiro Relator, adotando-o como parte integrante deste voto.

Assim, voto pelo provimento parcial ao recurso.

É como voto.

Julio Cesar Vieira Gomes