



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

Processo n° 11176.000329/2007-60
Recurso n° 262.631 Voluntário
Acórdão n° 2402-02.227 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de outubro de 2011
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO: GFIP. FATOS GERADORES
Recorrente APA ASSOCIAÇÃO DE PROTEÇÃO AO AUTISTA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/06/2003 a 30/06/2005

OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA ACESSÓRIA. DESCUMPRIMENTO. INFRAÇÃO.

Consiste em descumprimento de obrigação acessória a empresa apresentar a Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP) com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

RELEVAÇÃO DA MULTA. REQUISITOS. NÃO ATENDIDOS.

A multa pelo descumprimento de obrigação acessória somente poderá ser relevada, ou atenuada, se cumpridos os requisitos legais para o benefício, no caso, a correção da falta dentro do prazo de impugnação, o infrator ser primário e não haver nenhuma circunstância agravante.

DOLO OU CULPA. ASPECTOS SUBJETIVOS. NÃO ANALISADOS.

Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

LEGISLAÇÃO POSTERIOR. MULTA MAIS FAVORÁVEL. APLICAÇÃO EM PROCESSO PENDENTE JULGAMENTO.

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.

Na superveniência de legislação que estabeleça novos critérios para a apuração da multa por descumprimento de obrigação acessória, faz-se necessário verificar se a sistemática atual é mais favorável ao contribuinte que a anterior.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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.

Julio Cesar Vieira Gomes - Presidente.

Ronaldo de Lima Macedo - Relator.

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Julio Cesar Vieira Gomes, Ana Maria Bandeira, Lourenço Ferreira do Prado, Ronaldo de Lima Macedo, Nereu Miguel Ribeiro Domingues e Walter Murilo Melo de Andrade. Ausente o Conselheiro Tiago Gomes de Carvalho Pinto.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração lavrado com fundamento na inobservância da obrigação tributária acessória prevista no art. 32, inciso IV e § 5º, da Lei nº 8.212/1991, acrescentados pela Lei nº 9.528/1997, c/c o art. 225, inciso IV e § 4º, do Decreto nº 3.048/1999, que consiste em a empresa apresentar a Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP) com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, nas competências 06/2003 a 06/2005.

Segundo o Relatório Fiscal da Infração (fls. 21/23), a empresa apresentou as Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP) com informação inexata no campo do Fundo de Previdência e Assistência Social (FPAS), no período mencionado, já que o código do FPAS 639 é próprio da entidade beneficente de assistência social filantrópica isenta das contribuições, a cargo da empresa, previstas no art. 22 da Lei nº 8.212/1991. Informado o código FPAS 639 na GFIP, o sistema informatizado do INSS não calcula as contribuições a cargo da Empresa, calcula somente as contribuições dos segurados.

Esse relatório informa ainda que, embora solicitado no TIAD, datado de 11/08/2005, a entidade não apresentou nenhum documento que a classifique como uma Entidade Beneficente, entre eles: Utilidade Pública Municipal ou Estadual, Utilidade Pública Federal, Atestado do Registro no Conselho Nacional de Assistência Social, Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEAS), conforme o disposto no art. 55, incisos de I a V, da Lei nº 8.212/1991. Além disso, a auditoria fiscal registra que, em verificação ao sistema da Previdência Social, não consta nenhum processo protocolado em que a Entidade tenha requerida a isenção junto ao Instituto Nacional do Seguro Social (INSS), conforme disposto no parágrafo primeiro do artigo 55 da Lei nº 8.212/1991 e no artigo 208 do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999.

O Relatório Fiscal da Aplicação da multa (fls. 24/25) informa que foi aplicada a multa no valor de R\$ 6.451,80 (seis mil, quatrocentos e cinquenta e um reais e oitenta centavos), fundamentada no art. 32, inciso IV, parágrafo 5º, da Lei nº 8.212/1991, com a redação dada pela Lei nº 9.528/1997, e no art. 284, inciso II, do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999. Essa multa aplicada correspondente a 100% (cem por cento) do valor devido relativo à contribuição apurada sobre os fatos geradores não declarados, limitada, por competência, aos valores previstos no § 4º do art. 32 da Lei 8.212/1991 (em função do número de segurados da empresa). O cálculo da multa encontra-se detalhado no Relatório Fiscal da Aplicação da Multa, que discrimina, em cada competência autuada, os valores das contribuições devidas relativas aos fatos geradores não declarados, que integraram o valor final da multa aplicada.

Consta do relatório que não ficaram configuradas circunstâncias agravantes ou atenuantes na ação fiscal.

A ciência do lançamento fiscal ao sujeito passivo deu-se em 11/03/2006 (fl. 01 e 29), por meio de correspondência postal com Aviso de Recebimento (AR).

A autuada apresentou impugnação tempestiva (fls. 30/34), alegando, em síntese, que a documentação sempre esteve disponível e que a autoridade lançadora sempre postergou o início da fiscalização. Afirma que a Recorrente não pode ser responsabilizada pela desídia da servidora pública. Por fim, pede a nulidade do débito, em face da invalidade dos atos administrativos praticados pela auditora-fiscal, nos termos do direito de petição assegurado no artigo 5º, inciso XXXIV, alínea “a”, como instrumento de defesa dos direitos pessoais, especialmente contra atos administrativos inválidos, bem como o direito ao contraditório e à ampla defesa (art. 37, inciso LV), ambos da Carta Magna.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em Curitiba-PR – por meio do Acórdão nº 06-16.363 da 7ª Turma da DRJ/CTA (fls. 56/57) – considerou o lançamento fiscal procedente em sua totalidade, eis que a alegação da defesa de que apresentou oportunamente todos os documentos solicitados pela auditoria fiscal não se presta ao deslinde do feito. Assim, a multa aplicada deve ser mantida em sua integralidade, uma vez que não comprovou que corrigiu a falta delineada no lançamento fiscal e não atendeu os requisitos para a relevação da multa, previstos no art. 291, § 1º, do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999. Isso porque, autuação ocorreu em virtude da empresa ter deixado de declarar as contribuições patronais na GFIP, infração capitulada no art. 32, IV e §5º da Lei nº 8.212/1991. Não se trata, portanto, da infração de deixar de exibir livros ou documentos à autoridade fiscal, prevista no art. 33, §2º, da Lei nº 8.212/1991.

A Notificada apresentou recurso (fls. 60/64) – acompanhado de anexos de fls. 65 a 83 –, manifestando seu inconformismo pela obrigatoriedade do recolhimento dos valores lançados no auto de infração e no mais efetua a alegação da peça de impugnação, acrescentando que é uma entidade isenta para fins de tributação, nos termos do art. 195, § 7º, da Constituição Federal.

A Seção de Controle e Acompanhamento Tributário (SACAT) da Delegacia da Receita Federal do Brasil (DRF) em Londrina-PR informa que o recurso interposto é tempestivo e encaminha os autos ao Conselho de Contribuintes para processamento e julgamento (fls. 84/85).

É o relatório.

Voto

Conselheiro Ronaldo de Lima Macedo, Relator

Recurso tempestivo (fls. 58/60). Presentes os pressupostos de admissibilidade, conheço do recurso interposto.

O presente lançamento fiscal decorre do fato de que a Recorrente apresentou a Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP) com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, relativas à remuneração dos segurados empregados e contribuintes individuais que lhe prestaram serviços, para as competências 06/2003 a 06/2005.

Cumpra esclarecer que o lançamento fiscal referente à obrigação tributária principal (NFLD nº 35.890.229-0, processo nº 11176.000328/2007-15) foi julgado parcialmente procedente pela DRJ em Curitiba/PR. Não houve interposição de recurso voluntário. Em virtude da Súmula Vinculante nº 8 do STF, houve exclusão de competências decadentes. O crédito tributário remanescente foi inscrito em Dívida Ativa da União em 23/01/2010.

DO MÉRITO:

Com relação ao procedimento utilizado pela auditoria fiscal, a Recorrente alega que não houve cumprimento da legislação vigente.

Tal alegação não será acatada, eis que o Fisco cumpriu a legislação de regência, ensejando o lançamento de ofício em decorrência da Recorrente ter incorrido no descumprimento de obrigação tributária acessória, conforme os fatos e a legislação a seguir delineados.

Verifica-se que a Recorrente não informou ao Fisco, por intermédio da Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP), todos os fatos geradores das contribuições previdenciárias, relativas à remuneração dos segurados empregados e contribuintes individuais que lhe prestaram serviços.

Esses valores das contribuições previdenciárias decorrem de erro de preenchimento no campo Fundo de Previdência e Assistência Social (FPAS), código que determina as alíquotas em função da atividade. A Recorrente informou nas Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP) o código 639 como entidade filantrópica isenta da contribuição, a cargo da entidade, neste código deveria constar o código 515.

Os valores da remuneração dos segurados foram devidamente delineados nas planilhas de fl. 24.

Por outra constatação, ao contrário do que entendeu a Recorrente, a imunidade prevista no art. 195, § 7º, da Constituição Federal/1988, não depende apenas a

empresa ser titulada no Estatuto Social como entidade beneficente, mas do atendimento de todos os requisitos estabelecidos na Lei 8.212/1991, na época da lavratura, para usufruir da imunidade da cota patronal da contribuição social previdenciária. Assim, para fazer jus ao aludido benefício era imposta à entidade a obrigação de atender, cumulativamente, ao disposto no art. 55 da Lei nº 8.212/1991, *in verbis*:

Art. 55. Fica isenta das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 desta Lei a entidade beneficente de assistência social que atenda aos seguintes requisitos cumulativamente:

I - seja reconhecida como de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou municipal;

II - seja portadora do Certificado e do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos; (g.n.)

III - promova, gratuitamente e em caráter exclusivo, a assistência social beneficente a pessoas carentes, em especial a crianças, adolescentes, idosos e portadores de deficiência;

IV - não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores, remuneração e não usufruam vantagens ou benefícios a qualquer título;

V - aplique integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais apresentando, anualmente ao órgão do INSS competente, relatório circunstanciado de suas atividades.

§ 1º Ressalvados os direitos adquiridos, a isenção de que trata este artigo será requerida ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, que terá o prazo de 30 (trinta) dias para despachar o pedido.

§ 2º A isenção de que trata este artigo não abrange empresa ou entidade que, tendo personalidade jurídica própria, seja mantida por outra que esteja no exercício da isenção.

§ 3º Para os fins deste artigo, entende-se por assistência social beneficente a prestação gratuita de benefícios e serviços a quem dela necessitar.

§ 4º O Instituto Nacional do Seguro Social - INSS cancelará a isenção se verificado o descumprimento do disposto neste artigo.

Do dispositivo transcrito, verificamos que o Certificado e o Registro fornecido pelo CNAS são apenas um dos requisitos para que se possa gozar da isenção da cota patronal das contribuições previdenciárias.

Conforme demonstrado nos autos (Relatório Fiscal de fls. 21/23 e peças de defesa de fls. 30/34 e fls. 60/83, dentre outros elementos examinados), a Recorrente não comprovou possuir Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social para o período objeto do lançamento fiscal. O que constitui um dos pontos basilares para o reconhecimento da imunidade pretendida. Assim, para fins de imunidade prevista no art. 195, § 7º, da Constituição Federal/1988, ficou demonstrado que a Recorrente não se enquadra como entidade beneficente de assistencial social.

Com isso, a Recorrente incorreu na infração prevista no art. 32, inciso IV e §5º, da Lei nº 8.212/1991, transcrito abaixo:

Lei nº 8.212/1991

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.

(...)

§ 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. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

Esse art. 32, inciso IV e § 5º, da Lei nº 8.212/1991 é claro quanto à obrigação acessória da empresa e o Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999, complementa, delineando a forma que deve ser observada para o cumprimento do dispositivo legal, como, por exemplo, o preenchimento e as informações prestadas são de inteira responsabilidade da empresa, conforme preceitua o seu art. 225, inciso IV e §§ 1º a 4º:

Decreto nº 3.048/1999:

Art. 225. A empresa é também obrigada a: (...)

IV - informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social, por intermédio da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social, na forma por ele estabelecida, dados cadastrais, todos os fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse daquele Instituto;

§ 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.

§ 2º A entrega da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social deverá ser efetuada na rede bancária, conforme estabelecido pelo Ministério da Previdência e Assistência Social, até o dia sete do mês seguinte àquele a que se referirem as informações. (Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 29/11/1999)

§ 3º A Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social é exigida relativamente a fatos geradores ocorridos a partir de janeiro de 1999.

§ 4º O preenchimento, as informações prestadas e a entrega da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social são de inteira responsabilidade da empresa.

Nos termos do arcabouço jurídico-previdenciário acima delineado, constata-se, então, que a Recorrente – ao não incluir na GFIP todos os fatos geradores das contribuições previdenciárias, referentes à remuneração dos segurados empregados e contribuintes individuais, para as competências 06/2003 a 06/2005 – incorreu na infração prevista no art. 32, inciso IV e § 5º, da Lei nº 8.212/1991, c/c o art. 225, inciso IV e §§ 1º a 4º, do Regulamento da Previdência Social (RPS).

Portanto, o procedimento utilizado pela auditoria fiscal para a aplicação da multa foi devidamente consubstanciado na legislação vigente à época da lavratura do auto de infração. Ademais, não verificamos a existência de qualquer fato novo que possa ensejar a revisão do lançamento em questão nas alegações registradas na peça recursal da Recorrente.

Com relação ao pedido de relevação da penalidade, a autuada não atendeu a todos os 4 (quatro) requisitos previstos no artigo 291, § 1º, do Decreto nº 3.048/1999, ao não proceder a correção das faltas dentro do prazo de impugnação, apesar de ser primária, com pedido no prazo da defesa e não ter incorrido em circunstância agravante. Esse artigo 291, § 1º, dispõe:

Art. 291. Constitui circunstância atenuante da penalidade aplicada ter o infrator corrigido a falta até o termo final do prazo para impugnação. (Redação dada pelo Decreto nº 6.032, de 12/02/2007).

*§1º. **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. (Alterado pelo Decreto nº 6.032, de 12/02/2007) (grifamos)*

Logo, não será acatada a alegação da Recorrente para aplicação da relevação da multa, eis que a ela não corrigiu a falta apontada pela auditoria fiscal, sendo que estava obrigada a informar mensalmente, por meio da GFIP, o código correto do FPAS 515.

É importante salientar que a infração ora analisada não depende da ocorrência de dolo ou culpa do contribuinte, ao contrário do que entende a Recorrente. Não cogitou o legislador sobre o elemento volitivo que a originou. A obrigação da empresa é apresentar a Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP) contendo os fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, bem com outras informações de interesse da Fiscalização, não cabendo ao Fisco analisar os motivos subjetivos da sua apresentação incompleta. Vale mencionar que o art. 136 do CTN, ao eleger como regra a responsabilidade objetiva, isenta a autoridade fiscal de buscar as provas da intenção do infrator, conforme transcrito abaixo:

*Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, **a responsabilidade por infrações da legislação tributária***

independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato. (g.n.)

Dentro desse contexto da análise do aspecto subjetivo, cumpre esclarecer que, nos termos do art. 113 do CTN, a obrigação tributária é principal ou acessória e pela natureza instrumental da obrigação acessória, ela não necessariamente está ligada a uma obrigação principal. Em face de sua inobservância, há a imposição de sanção específica disposta no art. 115 também do CTN.

Código Tributário Nacional (CTN) – Lei nº 5.172/1966:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º. A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º. A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º. A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

.....
Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

As obrigações acessórias são estabelecidas no interesse da arrecadação e da fiscalização de tributos, de forma que visam facilitar a apuração dos tributos devidos. Elas, independente do prejuízo ou não causado ao erário, devem ser cumpridas no prazo e forma fixados na legislação.

Na peça recursal de fls. 60/83, a Recorrente alega que a documentação sempre esteve disponível e que a autoridade lançadora sempre postergou o início da fiscalização, também afirma que, conforme a documentação ora trazida, sobrevivia até recentemente dos parques recursos disponibilizados através da Lei municipal 6.920/96.

Logo, não procede a alegação da Recorrente, eis que ela apresentou ao Fisco as Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP's) com informações inexatas no campo do código FPAS 639 (entidade isenta), em vez do código 515, para as competências 06/2003 a 06/2005.

Ainda dentro do aspecto meritório e em observância aos princípios da legalidade objetiva, da verdade material e da autotutela administrativa, presentes no processo administrativo tributário, frisamos que os valores da multa aplicados foram fundamentados na redação do art. 32, inciso IV e §§ 4º e 5º, da Lei nº 8.212/1991, acrescentados pela Lei nº 9.528/1997. Entretanto, este dispositivo sofreu alteração por meio do disposto nos arts. 32-A e 35-A, ambos da Lei nº 8.212/1991, acrescentados pela

Lei nº 11.941/2009. Com isso, houve alteração da sistemática de cálculo da multa aplicada por infrações concernentes à GFIP's, a qual deve ser aplicada ao presente lançamento ora analisado, tudo em consonância com o previsto pelo art. 106, inciso II, alínea "c", do Código Tributário Nacional.

Assim, quanto à multa aplicada, vale ressaltar a superveniência da Lei nº 11.941/2009.

Para tanto, inseriu o art. 32-A na Lei nº 8.212/1991, o qual dispõe o seguinte:

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: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

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. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 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. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 2º. Observado o disposto no § 3º deste artigo, as multas serão reduzidas: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

I – à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

II – a 75% (setenta e cinco por cento), se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 3º. A multa mínima a ser aplicada será de: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

I – R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

II – R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

No caso em tela, trata-se de infração que agora se enquadra no art. 32-A, inciso I, da Lei nº 8.212/1991.

Considerando o grau de retroatividade média da norma previsto no art. 106, inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional (CTN), transcrito abaixo, há que se verificar a situação mais favorável ao sujeito passivo, face às alterações trazidas.

CTN:

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

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado: (...)

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Nesse sentido, entendo que na execução do julgado, a autoridade fiscal deverá verificar, com base nas alterações trazidas, qual a situação mais benéfica ao contribuinte, se a multa aplicada à época ou a calculada de acordo com o art. 32-A, inciso I, da Lei nº 8.212/1991.

Esclarecemos que não há espaço jurídico para aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212/1991, eis que este remete para a aplicação do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, que trata das multas quando do lançamento de ofício dos tributos federais, vejo que as suas 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.

Assim, há diferença entre as regras estabelecidas pelos artigos 32-A e 35-A, ambos da Lei nº 8.212/1991. 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 8.212/1991.

O art. 44 da Lei nº 9.430/1996 dispõe o seguinte:

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 regra do artigo acima mencionado tem finalidade exclusivamente fiscal, diferentemente do caso da multa prevista no artigo 32-A da Lei nº 8.212/1991, 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 extrafiscal, que é: 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 da Lei nº 9.430/1996 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:

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, no caso que tenha sido lavrado Auto de Infração de Obrigação Principal (AIOP), qual tenha sido o valor nele lançado.

CONCLUSÃO:

Voto no sentido de **CONHECER** do recurso e **DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL**, para que seja efetuado o cálculo da multa de acordo com o art. 32-A da Lei nº 11.941/2009 (nova legislação) e comparado ao cálculo anterior, para que seja aplicado o cálculo mais benéfico ao sujeito passivo, na forma do voto.

Ronaldo de Lima Macedo.