



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

Processo n° 14474.000224/2007-34
Recurso n° 510.520 Voluntário
Acórdão n° 2301-002.668 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de março de 2012
Matéria OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS
Recorrente BAVESA PARTICIPAÇÕES LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/12/2002

DECADÊNCIA PARCIAL. STF. INCONSTITUCIONALIDADE DE DISPOSITIVOS. LEI 8.212/91. VALORES NÃO DECLARADOS EM GFIP. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. ART. 32-A DA LEI Nº 8.212/91.

O Supremo Tribunal Federal, através da Súmula Vinculante nº 08, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 24/07/91, devendo, portanto, ser aplicadas as regras do Código Tributário Nacional.

As verbas pagas através de cartões de premiações integram o salário de contribuição por força do art. 28 da Lei n. 8.212/91, sendo correto o auto de infração que considerou a omissão dos valores correspondentes aos benefícios pagos aos segurados empregados.

Em relação a aplicação de multa pelo descumprimento de obrigação acessória previdenciária, o seu cálculo final deve observar o disposto no artigo 32-A, da Lei 8.212/91, nos termos da redação dada pela Lei 11.941/09.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Crédito Tributário Mantido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, I) Por unanimidade de votos: a) em dar provimento parcial ao recurso, nas preliminares, para excluir do lançamento, devido à regra decadencial expressa no I, Art. 173 do CTN, os fatos ensejadores do cálculo da multa até a competência 11/2001, anteriores a 12/2001, nos termos do voto do(a) Relator(a); II) Por maioria de votos: a) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para aplicar ao cálculo da multa o art. 32-A, da Lei 8.212/91, caso este seja mais benéfico à Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a). Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira, que votaram em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para determinar que a multa seja recalculada, nos termos do I, art. 44, da Lei n.º 9.430/1996, como determina o Art. 35-A da Lei 8.212/1991, deduzindo-se as multas aplicadas nos lançamentos correlatos, e que se utilize esse valor, caso seja mais benéfico à Recorrente; III) Por unanimidade de votos: a) em negar provimento ao Recurso nas demais alegações da Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a).

(assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira - Presidente.

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva – Relator ad hoc somente para formalização

Participaram, do presente julgamento, a Conselheira Bernadete de Oliveira Barros, bem como os Conselheiros Damião Cordeiro de Moraes , Leonardo Henrique Pires Lopes , Adriano González Silvério, Mauro José Silva e Marcelo Oliveira.

Relatório

1. Trata-se de recurso voluntário interposto pela empresa BAVESA PARTICIPAÇÕES LTDA em face do acórdão de primeira instância que julgou procedente, em parte, o lançamento de débito referente ao período 01/1999 a 12/2002.

2. Narra o relatório fiscal que o contribuinte “apresentou o documento a que se refere a Lei 8.212, de 24/07/91, artigo 32, inciso IV e parágrafo 3º, acrescentados pela Lei 9.528, de 10/12/97 (GFIP – Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social), com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias” (f. 15).

3. A decisão, ora vergastada, restou emendada nos termos que transcrevo abaixo:

“MULTA POR INFRAÇÃO À LEGISLAÇÃO PREVIDENCIÁRIA. OMISSÃO DE FATO GERADOR EM GFIP. (CFL 68)

Constitui infração capitulada na Lei n.º 8.212, de 24.07.291, art. 32, inc. IV e §5º, acrescentado pela Lei n.º 9.528, de 10.12.97 combinado com art. 225, IV, §4º do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048, de 06.05.99.

DECADÊNCIA. INCONSTITUCIONALIDADE. ARTIGO 45 DA LEI N.º 8.212/91. SÚMULA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.

Consideram-se decaídos os créditos tributários lançados com base no artigo 45 da Lei n.º 8.212/91, que determinava o prazo decadencial de 10 anos para as contribuições previdenciárias, por ter sido este artigo considerado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, nos termos da Súmula Vinculante n.º 8, publicada no DOU em 20/06/2008.

Lançamento Procedente em Parte.” (f. 306)

4. Em sede recursal, buscando a reforma do acórdão de primeira instância, o contribuinte apresentou suas razões aduzindo, em síntese:

a) a desnecessidade de depósito recursal no valor de 30% sobre o valor do débito, tendo em vista a publicação da Medida Provisória n. 413;

b) a revisão da penalidade aplicada ao presente caso com base no que determina o disposto no artigo 32-A da Lei nº 8.212/91, acrescido pela Medida Provisória nº 449/08, para aplicar a lei mais benéfica, com base no artigo 106, II, c, do CTN;

c) por fim, alega a decadência total do lançamento posto que deve ser observada a regra do artigo 150, §4º do CTN para o cômputo da decadência, pois houve o pagamento parcial/antecipado.

5. Sem contrarrazões. Os autos foram encaminhados à apreciação deste Conselho.

É o relatório.

CÓPIA

Voto

Conselheiro Damião Cordeiro de Moraes

DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

1. Conheço do recurso voluntário, uma vez que atende aos pressupostos de admissibilidade.

DA DECADÊNCIA

2. Preliminarmente, é importante que seja feita a análise da decadência, conforme requerido pelo contribuinte, tendo em vista que parte do crédito tributário constituído encontra-se decaído, segundo o prazo quinquenal previsto no Código Tributário Nacional, pois o Supremo Tribunal Federal, através da Súmula Vinculante nº 08, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 24/07/91, devendo, portanto, ser aplicadas as regras do CTN.

3. Segundo alegado pelo recorrente “deve ser observado, na presente autuação, para cômputo da decadência e prescrição, a regra determinada no art. 150, par. 4º do CTN, o que levaria à improcedência total dos lançamentos fiscais”. (f. 336)

4. Ocorre que, o presente caso, trata-se de autuação fiscal em decorrência do descumprimento de obrigação acessória, qual seja, a não apresentação de GFIP, assim, para o cálculo decadencial, a regra a ser observada é a do art. 173, I, do CTN, como muito bem colocado pelo julgador de primeira instância.

5. E sobre a decisão dada na instância *a quo*, embora esteja correto o artigo aplicado (art. 173, I, do CTN), entendo que o cálculo do período abrangido pela decadência esteja incorreto, tendo em vista que a competência 12/2001 fora excluída do período alcançado pela decadência quinquenal pelo julgador de primeira instância, que considerou decaídas as competências 01/1999 a 11/2001.

6. Isso porque, acerca das regras de verificação da decadência, frise-se, posto que importante, que a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça consolidou-se no seguinte sentido:

“(…) 1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo inoocorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ

10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o 'primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado' corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponível, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, 'Decadência e Prescrição no Direito Tributário', 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199)

(...)

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008". (REsp 973733/SC, Rel. Min. Luiz Fux, DJe 18/09/2009).

7. Dessa forma, conforme o entendimento firmado pelo STJ, o primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ter sido efetuado corresponde ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato gerador:

"Outrossim, impende assinalar que o 'primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado' corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponível, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação

cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199)."

8. Assim, entendo que não há que se falar, no tocante à contagem do prazo decadencial previsto no artigo 173, inciso I, do CTN, em data de vencimento do tributo, mas sim da data da ocorrência do fato gerador, em consonância com a jurisprudência do STJ.

9. E compulsando os autos, verifica-se que o lançamento se deu devido ao descumprimento de obrigações acessórias. E do Relatório Fiscal depreende-se que o auto de infração lavrado contra o contribuinte foi recebido em 08/08/2007, referente às contribuições do período de 01/01/1999 a 31/12/2002, ficam alcançados pela decadência quinquenal os valores relativos às competências 01/1999 a 12/2001, incluindo o décimo terceiro, nos termos do art. 173, I, do CTN, mantidas as competências 01/2002 a 12/2002.

10. Dessa forma, como a decadência não abriga todo o período abrangido pelo levantamento, passo ao exame as demais questões recursais.

DO LANÇAMENTO

11. Narra o relatório fiscal que o levantamento de débito se deu em razão da apresentação de Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social- GFIP, com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições sociais previdenciárias, *in verbis*:

"A empresa BAVESA PARTICIPAÇÕES LTDA deixou de incluir nas GFIPs – Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social referentes às competências de janeiro de 1999 (mês do advento da GFIP) a dezembro de 2002 os valores das remunerações por ela pagas ou creditadas para segurados empregados e para segurados autônomos (denominação até 28/11/99) ou segurados contribuinte individuais (denominação a partir de 29/11/99) que lhe prestaram serviços, disponibilizadas por intermédio da empresa fornecedora de cartões de premiação INCENTIVE HOUSE S/A, CNPJ 00.416.126/0001-41, remunerações essas contidas em Notas Fiscais de Prestação de Serviço de emissão da citada empresa e relacionadas no item 'F' (valores dos prêmios contidos em Notas Fiscais) da Planilha Quadro I, anexa, que contém 44 folhas." (f. 16)

12. E sobre o pagamento por intermédio de cartão premiação "INCENTIVE HOUSE" a jurisprudência deste Colegiado é pacífica no sentido de entender que se trata de fato gerador de contribuição social previdenciária e, por conseqüência, consubstancia motivo suficiente para determinar a lavratura do auto de infração, visto que a empresa apresentou GFIP's, com dados não correspondentes a todas as contribuições.

13. E para melhor ilustrar o entendimento deste Conselho, trago à colação a seguinte ementa:

“ARTIGO 32, II DA LEI Nº 8.212/1991 C/C ARTIGO 283 II, "a" DO RPS, APROVADO PELO DECRETO Nº 3.048/99. CONTABILIZAÇÃO EM TÍTULOS PRÓPRIOS. A inobservância da obrigação tributária acessória é fato gerador do auto de infração, o qual se constitui, principalmente, em forma de exigir que a obrigação seja cumprida; obrigação que tem por finalidade auxiliar o INSS na administração previdenciária.

Inobservância do artigo 32, III da Lei nº 8.212/91 c/c artigo 283, II, "h" do RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99.

REMUNERAÇÃO. PREMIAÇÃO. INCENTIVO, PARCELA DE INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

A verba paga pela empresa aos segurados por intermédio de programa de incentivo, administrativo pela Incentive House S.A. é fato gerador de contribuição previdenciária.

Uma vez estando no campo de incidência das contribuições previdenciárias, para não haver incidência é mister previsão legal nesse sentido, sob pena de afronta aos princípios da legalidade e da isonomia.

Recurso Voluntário Negado.

Crédito Tributário Mantido.

(ACÓRDÃO Nº 2302-00.328; Recurso nº: 145.939; Relatora Liege Lacroix Thomasi)

14. **In casu**, não tenho dúvida que os prêmios concedidos aos segurados, por meio da empresa prestadora devidamente citada no relatório fiscal, não estão incluídos nas hipóteses legais de isenção previdenciárias previstas no § 9º do art. 28, da Lei 8.212/91.

DA MULTA APLICADA

15. Por fim, no que se refere à multa aplicada pelo descumprimento da obrigação acessória – apresentação de GFIPs com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias – entendo que o lançamento deve ser reformado.

16. Isso porque a Lei n.º 11.941, de 2009, alterou a Lei n.º 8.212/91 para abrandar os valores da multa aplicada:

“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.”

17. Diante da regulamentação acima exposta, é possível identificar as regras do artigo 32-A:

- a) é regra aplicável a uma única espécie, dentre tantas outras existentes, de declaração: a Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP;
- b) é possibilitado ao sujeito passivo entregar a declaração após o prazo legal, corrigi-la ou suprir omissões antes de algum procedimento de ofício que resultaria em autuação;
- c) regras distintas para a aplicação da multa nos casos de falta de entrega/entrega após o prazo legal e nos casos de informações incorretas/omitidas; sendo no primeiro caso, limitada a vinte por cento da contribuição;
- d) desvinculação da obrigação de prestar declaração em relação ao recolhimento da contribuição previdenciária;
- e) reduções da multa considerando ter sido a correção da falta ou supressão da omissão antes ou após o prazo fixado em intimação; e
- f) fixação de valores mínimos de multa.

18. Nesse momento, passo a 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”.

19. O inciso II do artigo 32-A manteve a desvinculação 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.*

20. Dessa forma, depreende-se da leitura do inciso que o sujeito passivo estará sujeito à multa prevista no artigo, mesmo nos casos em que efetuar o pagamento em sua integralidade, ou seja, cem por cento das contribuições previdenciárias.

21. E fazendo uma comparação do referido dispositivo 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) percebe-se que as regras diferem entre si, pois as multas nele previstas incidem em razão da falta de pagamento ou, quando sujeito a declaração, pela falta ou inexatidão da declaração:

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.

22. Outra diferença é que as multas elencadas no artigo 44 justificam-se pela necessidade de realização de lançamento pelo fisco, já que o sujeito passivo não efetuou o pagamento, sendo calculadas independentemente do decurso do tempo, eis que a multa de ofício não se cumula com a multa de mora. A finalidade é exclusivamente fiscal, diferentemente do caso da multa prevista no artigo 32-A, em que independentemente do pagamento/recolhimento da contribuição previdenciária, o que se pretende é que, o quanto antes (daí a gradação em razão do decurso do tempo), o sujeito passivo preste as informações à Previdência Social, dados esses que viabilizam a concessão dos benefícios previdenciários.

23. Feitas essas considerações, tenho por certo que as regras postas no artigo 44 aplicam-se aos processos instaurados em razão de infrações cometidas sobre a GFIP. No

que se refere à “*falta de declaração e nos de declaração inexata*”, deve-se observar o preceito por meio do qual a norma especial prevalece sobre a geral, uma vez que o artigo 32-A da Lei nº 8.212/1991 traz regra aplicável especificamente a uma espécie de declaração que é a GFIP, devendo assim prevalecer sobre as regras do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 o qual se aplicam a todas as demais declarações a que estão obrigados os contribuintes e responsáveis tributários. Pela mesma razão, também não pode ser aplicado 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.”

24. Resumindo, é possível concluir que para a aplicação de multas pelas infrações relacionadas à GFIP devem ser observadas as regras do artigo 32-A da Lei nº 8.212/1991 que regulam exaustivamente a matéria, sendo irrelevante a existência ou não pagamento/recolhimento e qual tenha sido a multa aplicada no documento de constituição do crédito relativo ao tributo devido.

25. Quanto à cobrança de multa nesses lançamentos, realizados no período anterior à MP nº 449/2008, entendo que não há como aplicar o artigo 35-A, pois poderia haver retroatividade maléfica, o que é vedado; nem tampouco a nova redação do artigo 35.

26. 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 de tributos são cobradas, além do principal e juros moratórios, valores relativos às penalidades pecuniárias, que podem ser a **multa de mora**, quando embora a destempo tenha o sujeito passivo realizado o pagamento/recolhimento antes do procedimento de ofício, ou a **multa de ofício**, quando realizado o lançamento para a constituição do crédito. Essas duas espécies são excludentes entre si. Essa é a sistemática adotada pela lei. As penalidades pecuniárias incluídas nos lançamentos já realizados antes da MP nº 449/1996 são, por essa nova sistemática aplicável às contribuições previdenciárias, **conceitualmente multa de ofício** e pela **sistemática anterior multa de mora**. Do que resulta uma conclusão inevitável: independentemente do nome atribuído, a multa de mora cobrada nos lançamentos anteriores à MP nº 449/1996 não é a mesma da multa de mora prevista no artigo 61 da Lei nº 9.430/1996. Esta somente tem sentido para os tributos recolhidos a destempo, mas espontaneamente, sem procedimento de ofício. Seguem transcrições:

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

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

Seção IV

Acréscimos Moratórios Multas e Juros

Art.61.Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

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

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

27. Redação anterior do artigo 35:

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

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

a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação;

b) quatorze por cento, no mês seguinte;

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

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

a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação;

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

c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS;

d) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa;”

28. No que tange aos autos de infração referentes à GFIP, que foram lavrados antes da MP nº 449/1996, importa que seja feita a análise quanto à aplicação do artigo 106, inciso II, alínea “c” do CTN:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 26/03/2014 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 02/07/2014 por

MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 26/03/2014 por MAURO JOSE SILVA

Impresso em 03/07/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

“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.”

29. E como pode ser notado, as novas regras trazidas pelo artigo 32-A são, a priori, mais benéficas que as anteriores, posto que nelas há limites inferiores, senão vejamos: no caso da falta de entrega da GFIP e omissão de fatos geradores, a multa não pode exceder a 20% da contribuição previdenciária, no primeiro caso; e será de R\$ 20,00 por grupo de 10 informações omitidas ou incorretas, no segundo caso.

30. Portanto, nos casos mais benéficos ao sujeito passivo, consoante o disposto no artigo 106 do CTN, a multa deve ser reduzida para adequá-la ao artigo 32-A. Porém, nos casos em a multa contida no auto-de-infração é inferior à que seria aplicada pelas novas regras, não há como se falar em retroatividade.

31. Razão pela qual entendo que os valores impostos pelo fisco devem ser retificados, conforme o novo regramento do citado artigo 32-A, eis que mais benéfico para o contribuinte.

CONCLUSÃO

32. Dado o exposto, CONHEÇO do recurso voluntário para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL nos termos abaixo:

a) decotar a competência 12/2001 do lançamento;

b) reduzir a multa aplicada conforme determina o artigo 32-A, da Lei n.º 8.212/91, nos termos da redação dada pela Lei 11.941/09.

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva – Relator ad hoc somente para formalização

CÓPIA