



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

Processo nº 15504.016045/2008-68
Recurso nº 999.999 Voluntário
Acórdão nº 2301-003.703 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de agosto de 2013
Matéria CONT DE TERCEIROS - NATUREZA JURÍDICA DA CAIXA DE ASSISTÊNCIA DOS ADVOGADOS
Recorrente CAIXA DE ASSISTENCIA DOS ADVOGADOS DE MINAS GERAIS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2004

CAIXAS DE ASSISTÊNCIA DOS ADVOGADOS. NATUREZA JURÍDICA DE ASSOCIAÇÃO PRIVADA. INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES DE TERCEIROS.

As Caixas de Assistência dos Advogados não desempenham as atividades inerentes à Ordem dos Advogados do Brasil, tratando-se de entidades destinadas a prover benefícios pecuniários e assistenciais a seus associados, com personalidades jurídicas próprias e criadas não por lei e sim pelos Conselhos Seccionais da OAB, caso existam mais de mil e quinhentos inscritos. Logo, não podem ser consideradas autarquias que exercem serviço público, de maneira similar à OAB, amoldando-se, segundo suas finalidades, na natureza jurídica de entidades associativas privadas. Nesse caso, devem se submeter à incidência das contribuições de terceiros.

LANÇAMENTOS REFERENTES FATOS GERADORES ANTERIORES A MP 449. MULTA MAIS BENÉFICA. APLICAÇÃO DA ALÍNEA “C”, DO INCISO II, DO ARTIGO 106 DO CTN. LIMITAÇÃO DA MULTA MORA APLICADA ATÉ 11/2008.

A mudança no regime jurídico das multas no procedimento de ofício de lançamento das contribuições previdenciárias por meio da MP 449 enseja a aplicação da alínea “c”, do inciso II, do artigo 106 do CTN. No tocante à multa mora até 11/2008, esta deve ser limitada ao percentual previsto no art. 61 da lei 9.430/96, 20%.

DA VEDAÇÃO AO CONFISCO COMO NORMA DIRIGIDA AO LEGISLADOR E NÃO APLICÁVEL AO CASO DE PENALIDADE PECUNIÁRIA

O Princípio de Vedação ao Confisco está previsto no art. 150, IV, e é dirigido ao legislador de forma a orientar a feitura da lei, que deve observar a capacidade contributiva e não pode dar ao tributo a conotação de confisco. Portanto, uma vez positivada a norma, é dever da autoridade fiscal aplicá-la. Além disso, é de se ressaltar que a multa de ofício é devida em face da infração à legislação tributária e por não constituir tributo, mas penalidade pecuniária estabelecida em lei, é inaplicável o conceito de confisco previsto no inciso IV do art. 150 da Constituição Federal.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, I) Por maioria de votos: a) em negar provimento ao recurso, quanto ao mérito, nos termos do voto do Relator. Vencido o Conselheiro Wilson Antônio de Souza Correa, que dava provimento ao recurso nesta questão; b) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para que seja aplicada a multa prevista no Art. 61, da Lei nº 9.430/1996, se mais benéfica à Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a). Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira, que votaram em manter a multa aplicada.

(assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira - Presidente.

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva - Relator.

Participaram, do presente julgamento, a Conselheira Bernadete de Oliveira Barros, bem como os Conselheiros Wilson Antonio de Souza Correa, Léo Meireles do Amaral, Damião Cordeiro de Moraes, Mauro José Silva e Marcelo Oliveira.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contra decisão de primeira instância que julgou improcedente a impugnação apresentada pela(o) interessada(o).

O processo teve início com o lançamento do Auto de Infração nº 37.186.444-5, lavrado em 10/09/2008, que constituiu crédito tributário relativo a contribuições de terceiros incidentes sobre remunerações declaradas em Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações Previdência Social (GFIP) com códigos FPAS distintos daqueles que deveriam ser informados, no período de 01/2003 a 12/2004, tendo resultado na constituição do crédito tributário de R\$ 466.380,31, fls. 01.

A autoridade fiscal relatou que a interessada informava o código FPAS 582 – órgãos do Poder Público ao passo que o correto seria : 566 – Associação Profissional; 515 – Estabelecimentos de Serviços de Saúde e Comércio Varejista; 574 – Estabelecimento de ensino.

Apontou a fiscalização que a Caixa de Assistência tem personalidade jurídica própria, destinando-se a prestar assistência aos inscritos na OAB, conforme art. 62, §1º da Lei 8.906/94. Acrescentou que a OAB tem sua existência e objetivos garantidos por lei , enquanto que a Caixa de Assistência pode existir ou não, pois depende do respectivo Conselho Seccional e do número de inscritos. A Caixa não cumpriria nenhuma das finalidades precípua da OAB, pois estas ficam a cargo do Conselho Federal, Seccionais e Subseções.

Com esses fundamentos, a fiscalização concluiu que a Caixa de Assistência não poderia ser enquadrada como órgão público, tal como a OAB, e sim deve ser enquadrada como Associação Profissional. Assim sendo, deveria a Caixa de Assistência estar sujeita à incidência das contribuições de terceiros.

Após tomar ciência postal da autuação em 17/09/2008, a recorrente apresentou impugnação na qual apresentou argumentos similares aos constantes do recurso voluntário.

A 8ª Turma da DRJ/Belo Horizonte no Acórdão de fls. 217/222, julgou a impugnação improcedente, tendo a recorrente sido cientificada do decisório em 07/01/2011, fls. 226.

O recurso voluntário, postado em 08/02/2011, fls. 246 e 460/492, apresentou argumentos conforme a seguir resumimos.

Defende ser pessoa jurídica de direito público, por ser órgão da OAB, autarquia federal especial, conforme arts. 45, IV, e 62 da Lei 8.906/94.

Aponta que anexou laudo que comprova que a CAA é completamente integrada à OAB, sabendo-se que o patrimônio da CAA será revertido para a OAB em caso de extinção da primeira.

O fato de possuir personalidade jurídica própria não a exclui do corpo da OAB.

Colaciona jurisprudência que aponta para a consideração da OAB como autarquia federal especial que exerce serviço público. Cita Parecer que concluiu no mesmo sentido.

Colaciona jurisprudência que assentou ser a CAA órgão da OAB que como esta deve ser tratada como autarquia.

Insiste que a natureza jurídica da OAB deve ser estendida aos seus órgãos criados por Lei.

Ressalta que a atividade da CAA é serviço público e que nenhum registro em cartório é feito para a criação da CAA.

Destaca que a Secretaria da Fazenda de Minas Gerais reconheceu imunidade para AA CAA no caso de IPVA de veículos.

Conclui ser correta a utilização do FPAS 582 – órgãos do Poder Público para seu caso.

Afirma que a multa aplicada tem efeito confiscatório, não podendo prevalecer pois contraria o art. 150, inciso IV da Constituição Federal.

Solicita o completo afastamento dos juros de mora e das multa no caso.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Mauro José Silva

Reconhecemos a tempestividade do recurso apresentado e dele tomamos conhecimento.

A controvérsia de fundo do presente processo diz respeito à natureza jurídica das Caixas de Assistência dos Advogados. Caso tenham natureza jurídica idêntica à da OAB – autarquia especial que presta serviço público – não estarão sujeitas à incidência das contribuições de terceiros, ao passo que se tiverem natureza jurídica de entidade privada estarão sujeitas aos tributos em questão.

O Acórdão *a quo* considerou que as Caixas de Assistência dos Advogados possuem natureza jurídica própria e não são autarquias, pois não são criadas por lei e não exercem atividades típicas da Administração Pública.

Os argumentos de tal *decisum* encontram ressonância jurisprudência recente do Supremo Tribunal Federal (STF) e merecem nosso acolhimento como veremos.

A Lei 8.906/94 assim dispôs sobre as Caixas de Assistência dos Advogados:

Lei 8.906/94

Art. 44. A Ordem dos Advogados do Brasil (OAB), serviço público, dotada de personalidade jurídica e forma federativa, tem por finalidade:

I - defender a Constituição, a ordem jurídica do Estado democrático de direito, os direitos humanos, a justiça social, e pugnar pela boa aplicação das leis, pela rápida administração da justiça e pelo aperfeiçoamento da cultura e das instituições jurídicas;

II - promover, com exclusividade, a representação, a defesa, a seleção e a disciplina dos advogados em toda a República Federativa do Brasil.

§ 1º A OAB não mantém com órgãos da Administração Pública qualquer vínculo funcional ou hierárquico.

§ 2º O uso da sigla OAB é privativo da Ordem dos Advogados do Brasil.

Art. 45. São órgãos da OAB:

I - o Conselho Federal;

II - os Conselhos Seccionais;

III - as Subseções;

IV - as Caixas de Assistência dos Advogados.

§ 1º O Conselho Federal, dotado de personalidade jurídica própria, com sede na capital da República, é o órgão supremo da OAB.

§ 2º Os Conselhos Seccionais, dotados de personalidade jurídica própria, têm jurisdição sobre os respectivos territórios dos Estados-membros, do Distrito Federal e dos Territórios.

§ 3º As Subseções são partes autônomas do Conselho Seccional, na forma desta lei e de seu ato constitutivo.

§ 4º As Caixas de Assistência dos Advogados, dotadas de personalidade jurídica própria, são criadas pelos Conselhos Seccionais, quando estes contarem com mais de mil e quinhentos inscritos.

§ 5º A OAB, por constituir serviço público, goza de imunidade tributária total em relação a seus bens, rendas e serviços.

§ 6º Os atos conclusivos dos órgãos da OAB, salvo quando reservados ou de administração interna, devem ser publicados na imprensa oficial ou afixados no fórum, na íntegra ou em resumo.

A expressa previsão legal no sentido de que as Caixas de Assistências dos Advogados são órgãos da OAB conduziu as conclusões de vários tribunais, levando a Corte Especial do STJ a consolidar seu entendimento de que é da Justiça Federal a competência para julgar ações que envolvam aquela entidade. Vejamos:

CC 38927 / MG

CONFLITO DE COMPETÊNCIA 2003/0055188-1

CE - CORTE ESPECIAL

DJ 31/05/2004 p. 167

PROCESSUAL. CONFLITO DE COMPETÊNCIA. JUÍZOS FEDERAL E ESTADUAL. CAIXAS DE ASSISTÊNCIAS DOS ADVOGADOS. ÓRGÃO DA OAB. LEI 8.906/94, ART. 45, IV.

- É da competência da Justiça Federal o julgamento das ações

propostas contra Caixa de Assistência dos Advogados, nos termos do

Art. 45, IV, da Lei 8.906/94.

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da CORTE ESPECIAL do Superior Tribunal de Justiça na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, por unanimidade, conhecer do confito de competência e, por maioria, declarar a competência do suscitante, o Juízo Federal da 27ª Vara da Seção Judiciária do Estado de Minas Gerais, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Votaram vencidos o Sr. Ministro Hamilton Carvalhido e a Sra. Ministra Eliana Calmon.

Os Srs. Ministros Cesar Asfor Rocha, Ari Pargendler, José Delgado, José Arnaldo da Fonseca, Fernando Gonçalves, Carlos Alberto Menezes Direito, Felix Fischer, Aldir Passarinho Junior, Franciulli Netto, Antônio de Pádua Ribeiro, Edson Vidigal, Fontes de Alencar e Barros Monteiro votaram com o Sr. Ministro Relator. Ausentes, justificadamente, os Srs. Ministros Gilson Dipp, Jorge Scartezzini, Francisco Falcão e Francisco Peçanha Martins. Licenciado o Sr. Ministro Sálvio de Figueiredo Teixeira, sendo substituído pelo Sr. Ministro Aldir Passarinho Junior.

A manifestação da Corte Especial do Superior Tribunal de Justiça (STJ) contou, como pode ser observado, com o voto contrário da Ministra Eliana Calmon. A Ministra, no CC 33.050, expôs seus argumentos contrários ao posicionamento majoritário da Corte Especial do STJ:

Pelo § 4º do art. 45 da Lei 8.906/94, as Caixas de Assistência dos Advogados são dotadas de personalidade jurídica própria, previsão repetida no art. 62 do mesmo diploma legal.

Destinando-se a prestar assistência aos inscritos no Conselho Seccional a que se vincula, criada, a Caixa adquire personalidade jurídica com a aprovação e registro de seu estatuto no Conselho Seccional da OAB (art. 62, § 1o, da Lei 8.906/94), sendo mantida por contribuição obrigatória por ele fixada. Verifica-se, pelo teor da lei em comento, que não é a Caixa pessoa jurídica que se identifique como órgão da OAB, visto que o legislador outorgou-lhe personalidade própria.

Como ente autônomo, não se constitui em Autarquia porque não é criada por lei, mas por deliberação da OAB.

Ora, se assim é, entendo que deve ser demandado no foro estadual, inexistindo suporte jurídico para que, por via reflexa, esteja no mesmo foro que a OAB.

Entretanto, não posso ignorar a posição jurisprudencial desta Corte e do STF, embora entenda, após analisar os precedentes que, data venia, não se estribam os julgados em razões jurídicas que enfrentem a questão de forma direta.

Destacamos do posicionamento da Ministra Eliana Calmon que a magistrada comunga do entendimento de que as Caixas de Assistência dos Advogados não são autarquias, uma vez que possuem personalidade jurídica própria e não são criadas por lei.

Desde dezembro de 2009, com o julgamento do RE 233.843, o STF vem decidindo em sentido diverso, ou seja, decidindo que as Caixas de Assistência dos Advogados não exercem as atividades inerentes à OAB e, portanto, não possuem a mesma natureza jurídica desta.

No RE 233.843- MG - julgado na Segunda Turma por unanimidade em 01/12/2009, ainda sem trânsito em julgado, por conta de Embargos de Declaração -, cuja interessada coincide com a atual recorrente, o voto do relator, Ministro Joaquim Barbosa, afastou a possibilidade da Caixa de Assistência aos Advogados possuir natureza jurídica de autarquia e prestar serviço público. Vejamos trecho do voto:

“Não se questiona nestes autos a imunidade conferida à Ordem dos Advogados do Brasil. A questão que se põe é se entidade ligada à OAB, destinada especificamente a prestar serviços a seus associados, também pode ser considerada como instrumentalidade estatal e, portanto, ser beneficiada pela salvaguarda constitucional.

Embora as Caixas de Assistência dos Advogados estejam ligadas à estrutura organizacional da OAB (art. 45, IV, da Lei 8.906/1994), tratam-se de entidades de personalidade jurídica própria (art. 46, 4º) e que não se destinam primordialmente à defesa da constituição, da ordem jurídica do Estado democrático de direito, dos direitos humanos, da justiça social, nem pugna pela boa aplicação das leis, pela rápida administração da justiça e pelo aperfeiçoamento da cultura e das instituições jurídicas. Também não lhe compete privativamente promover a representação, defesa, a seleção e a disciplina dos advogados em toda a República Federativa do Brasil.

(...) a Caixa de Assistência tem por objetivo conceder benefícios pecuniários por motivo de invalidez e outros auxílios de natureza setorial. (...) O art. 62 da Lei 8.906/1994 estabelece que a área de atuação própria das Caixas de Assistência: a prestar assistência aos inscritos no Conselho Seccional a que se vincule e promover a seguridade complementar.

Ora, a concessão de benefícios assistenciais não é atividade que revela instrumentalidade estatal indissociável do relevante múnus atribuído à Ordem dos Advogados do Brasil. Além da inserção na estrutura organizacional da OAB, nada dissocia as Caixas de Assistência dos Advogados das demais entidades destinadas à concessão de benefícios assistenciais ou previdenciários a seus associados, sejam eles servidores públicos, empregados privados ou quaisquer outras pessoas unidas por laços de afinidade ou de situação fática-jurídica.

(...) De fato, a Caixa de Assistência dos Advogados, como entidade privada, não presta qualquer serviço essencial à justiça”.destaques nossos.

Apesar de o RE 233.843 não ter transitado em julgado até a presente data, existe o RE 662.816, da Primeira Turma, que tem como parte a Caixa de Assistência dos Advogados da Bahia, que transitou em julgado em 02/05/2012 com a seguinte ementa:

Ementa: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. CAIXA DE ASSISTÊNCIA DOS ADVOGADOS DO ESTADO DA BAHIA. ÓRGÃO DA OAB. IMUNIDADE RECÍPROCA. ARTIGO 150, VI, "A", DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. EXTENSÃO. IMPOSSIBILIDADE. 1. O fato da Caixa de Assistência dos Advogados integrar a estrutura maior da OAB, não implica a extensão da imunidade tributária recíproca (art. 150, VI, "a", da Constituição Federal) conferida a esta, dada a dissociação entre as atividades inerentes à atuação da OAB e as atividades providas em benefício individual dos associados. Nesse sentido, o RE n. 233.843, Relator o Ministro Joaquim Barbosa, 2ª Turma, DJ de 18.12.09, ementado nos seguintes termos, verbis: "EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE RECÍPROCA. ART. 150, VI, A DA CONSTITUIÇÃO. CAIXA DE ASSISTÊNCIA DOS ADVOGADOS. INAPLICABILIDADE. 1. A Caixa de Assistência dos Advogados, instituída nos termos dos arts. 45, IV e 62 da Lei 8.906/1994, não desempenha as atividades inerentes à Ordem dos Advogados do Brasil (defesa da Constituição, da ordem jurídica do Estado democrático de direito, dos direitos humanos, da justiça social Também não lhe compete privativamente promover a representação, a defesa, a seleção e a disciplina dos advogados em toda a República Federativa do Brasil). Trata-se de entidade destinada a prover benefícios pecuniários e assistenciais a seus associados. 2. Por não se revelar instrumentalidade estatal, a Caixa de Assistência dos Advogados não é protegida pela imunidade tributária recíproca (art. 150, VI, a da Constituição). 3. A circunstância de a Caixa de Assistência integrar a estrutura maior da OAB não implica na extensão da imunidade, dada a dissociação entre as atividades inerentes à atuação da OAB e as atividades providas em benefício individual dos associados. Recurso extraordinário conhecido e ao qual se dá provimento." 2. In casu, o acórdão originariamente recorrido, divergindo do entendimento desta Corte, assentou: "CONSTITUCIONAL. PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. CAIXA DE ASSISTÊNCIA DOS ADVOGADOS DA BAHIA. ÓRGÃO DA OAB. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. IPTU. COBRANÇA INDEVIDA. TAXA DE LIMPEZA PÚBLICA. MUNICÍPIO DE SALVADOR. EXCESSO DE PENHORA. VALOR DOS IMÓVEIS SUPERIOR AO CRÉDITO EXECUTADO. MATÉRIA RESERVADA AO PROCESSO DE EXECUÇÃO. AUSÊNCIA DE BENS EM SUBSTITUIÇÃO. 1. A caixa de Assistência dos Advogados, como órgão componente da Ordem dos Advogados do Brasil (art. 45, IV, Lei nº 8.906/94) goza da imunidade (IPTU), por extensão, própria da OAB (§ 5º do art. 45 do Estatuto da Ordem). Precedentes. 2. Há 'presunção juris tantum quanto à imunidade da autarquia (...), por força da própria sistemática legal (art. 334, IV, do CPC), de forma que caberia ao Município, mesmo em sede de embargos à execução,

apresentar prova de fato impeditivo em relação à este favor constitucional (art. 333, I, do CPC), através da comprovação de que os serviços prestados pelo ente administrativo ou se patrimônio estão desvinculados dos objetivos institucionais' (STJ. REsp 320948/MG, 2ª Turma, Rel. Min Eliana Calmon, DJ de 02/06/2003). 3. Prosseguindo a execução fiscal no tocante à TLP, todavia, não cabe a apreciação de excesso de penhora em sede de embargos do devedor, haja vista que, de acordo com o art. 685, I, do CPC, o momento para processamento do incidente de excesso de penhora é o seguinte à avaliação, nos próprios autos da execução fiscal. 4. Ademais, a embargante não indicou outros bens em substituição ao imóvel penhorado, para que a execução se processasse de forma menos gravosa. Não o fazendo, permanece lido o gravame sobre o único bem encontrado, para garantia do executivo fiscal. 5. Apelação parcialmente provida." 3. Ademais, o agravante não trouxe nenhum argumento capaz de infirmar a decisão hostilizada, razão pela qual a mesma deve ser mantida por seus próprios fundamentos. 4. Agravo regimental a que se nega provimento.

Todas as manifestações jurisprudenciais citadas, com as quais nos alinhamos por seus qualidades hermenêuticas, apontam, portanto, para a confirmação do que foi decidido no Acórdão *a quo*, ou seja, apontam para a impossibilidade de considerar as Caixas de Assistência dos Advogados como autarquias especiais, seja pelo fato de não serem criadas por lei, seja pelo fato, destacado pelo Ministro do STF Joaquim Barbosa no RE 233.843, de que não exercem atividade que revele instrumentalidade estatal que possa ser reconhecida como serviço público.

Por tais motivos, concluímos que a natureza jurídica das Caixas de Assistência dos Advogados é de associação privada e não de autarquia, estando correta, portanto, a autuação quando submeteu a recorrente à incidência das contribuições de terceiros.

Multa de ofício - confisco

A recorrente suscita em sua defesa o Princípio de Vedação ao Confisco previsto no art. 150, IV, da Constituição Federal, que veda à União utilizar tributo com efeito de confisco. É descabida a alegação de confisco quanto à exigência da multa, pois a vedação estabelecida na Constituição Federal é dirigida ao legislador. Tal princípio orienta a feitura da lei, que deve observar a capacidade contributiva e não pode dar ao tributo a conotação de confisco. Não observado o princípio, a lei deixa de integrar o mundo jurídico por inconstitucional.

Portanto, uma vez positivada a norma, é dever da autoridade fiscal aplicá-la. Além disso, é de se ressaltar que a multa é devida em face da infração à legislação tributária e por não constituir tributo, mas penalidade pecuniária estabelecida em lei, é inaplicável o conceito de confisco previsto no inciso IV do art. 150 da Constituição Federal.

Multas no lançamento de ofício após a edição da MP 449 convertida na Lei 11.941/2009.

Enfrentamos a seguir a questão do regime jurídico das multas, ainda que tal questão não tenha sido suscitada no Recurso Voluntário, por entendermos tratar-se de questão de ordem pública.

Antes da MP 449, se a fiscalização das contribuições previdenciárias constataste o não pagamento de contribuições, sejam aquelas já declaradas em GFIP, omitidas da GFIP ou mesmo omitidas da escrituração ocorria a aplicação de multa de mora, sendo que esta partia de 12% e poderia chegar a 100%, segundo o inciso II do art. 35 da Lei 8.212/91. Além disso, a fiscalização lançava as multas dos §§4º, 5º e 6º do art. 32 por incorreções ou omissões na GFIP. O §4º tratava da não apresentação da GFIP, o §5º da apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores e o §6º referia-se a apresentação do documento com erro de preenchimento nos dados não relacionados aos fatos geradores. -

Com a edição da referida MP, foi instituído o art. 32-A da Lei 8.212/91 que trata da falta de apresentação da GFIP, bem como trata da apresentação com omissões ou incorreções. Porém, foi também previsto, no art. 35-A, a aplicação do art. 44 da Lei 9.430/96 para os casos de lançamento de ofício. Interessa-nos o inciso I do referido dispositivo no qual temos a multa de 75% sobre a totalidade do imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata.

Tais inovações legislativas associadas ao fato de a fiscalização realizar lançamento que abrangem os últimos cinco anos e de existirem lançamentos pendentes de definitividade na esfera administrativa no momento da edição da novel legislação colocam-nos diante de duas situações:

- Lançamentos realizados após a edição da MP 449 e referentes a fatos geradores posteriores a esta;
- Lançamentos referentes a fatos geradores anteriores a MP 449, porém ainda não definitivamente julgados na esfera administrativa.

Vamos analisar individualmente cada uma das situações.

Lançamentos realizados após a edição da MP 449 e referentes a fatos geradores posteriores a esta

Para os lançamentos realizados após a edição da MP 449 e referentes a fatos geradores posteriores a esta, o procedimento de ofício está previsto no art. 35-A da Lei 8.212/91, o que resulta na aplicação do art. 44 da Lei 9.430/96 e na impossibilidade de aplicação da multa de mora prevista no art. 35 da Lei 8.212/91.

Assim, se constatar diferença de contribuição, a fiscalização, além do próprio tributo, lançará a multa de ofício que parte de 75% e pode chegar a 225% nas hipóteses de falta de recolhimento, falta de declaração ou declaração inexata. A falta de recolhimento é uma hipótese nova de infração que, portanto, só pode atingir os fatos geradores posteriores a MP 449. Por outro lado, com relação às contribuições previdenciárias, a falta de declaração e a declaração inexata referem-se a GFIP e são infrações que já eram punidas antes da MP 449. A falta de GFIP era punida pelo §4º do art. 32 da Lei 8.212/91 e a declaração inexata da GFIP era punida tanto pelo §5º quanto pelo 6º do mesmo artigo, a depender da existência (§5º) ou não (§6º) de fatos geradores da contribuição relacionados com as incorreções ou omissões.

É certo que, a princípio, podemos vislumbrar duas normas punitivas para a não apresentação e a apresentação inexata da GFIP relacionada a fatos geradores de contribuições: o art. 32-A da Lei 8.212/91 e o inciso I do art. 44 da Lei 9.430/96. Tendo em conta o princípio geral do Direito Tributário de que a mesma infração não pode ser sancionada com mais de uma penalidade, temos que determinar qual penalidade aplicar.

Numa primeira análise, vislumbramos que o art. 44, inciso I da Lei 9.430/96 seria aplicável para os casos relacionados à existência de diferença de contribuição ao passo que o art. 32-A da Lei 8.212/91 seria aplicável aos casos nos quais não houvesse diferença de contribuição. No entanto, tal conclusão não se sustenta se analisarmos mais detidamente o conteúdo do art. 32-A da Lei 8.212/91. No inciso II, temos a previsão da multa de *“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, (...)”*. Claramente, o dispositivo em destaque estipula a multa aplicável quando houver contribuições apuradas, recolhidas ou não, nos casos nos quais a GFIP não for apresentada ou for apresentada fora de prazo. Logo, podemos concluir que tal inciso aplica-se também àquelas situações em que há apuração de diferença de contribuição. Confirmando tal conclusão, temos o inciso II do §3º do mesmo artigo que estipula a multa mínima aplicável nos casos de omissão de declaração com ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária.

Portanto, diversamente do que preliminarmente concluímos, tanto o art. 44, inciso I da Lei 9.430/96 quanto o art. 32-A da Lei 8.212/91 são aplicáveis aos casos de falta de declaração ou declaração inexata de GFIP quando for apurada diferença de contribuição em procedimento de ofício. Temos, então, configurado um aparente conflito de normas que demanda a aplicação das noções da teoria geral do Direito para sua solução. Três critérios são normalmente levados em conta para a solução de tais antinomias: critério cronológico, critério da especialidade e critério hierárquico.

O critério cronológico (norma posterior prevalece sobre norma anterior) não nos ajuda no presente caso, uma vez que a determinação de aplicarmos o art. 44, inciso I da Lei 9.430/96 e a inclusão do art. 32-A da Lei 8.212/91 foram veiculados pela mesma Lei 11.941/2009.

O critério hierárquico também não soluciona a antinomia, posto que são normas de igual hierarquia.

Resta-nos o critério da especialidade.

Observamos que o art. 44, inciso I da Lei 9.430/86 refere-se, de maneira genérica, a uma falta de declaração ou declaração inexata, sem especificar qual seria a declaração. Diversamente, o art. 32-A faz menção específica em seu *caput* à GFIP no trecho em que diz *“o contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do*

caput do art. 32 desta Lei(...)”. Logo, consideramos que no conflito entre o art. 44, inciso I da Lei 9.430/96 e o art. 32-A da Lei 8.212/91, este último é norma específica no tocante à GFIP e, seguindo o critério da especialidade, deve ter reconhecida a prevalência de sua força vinculante.

Em adição, a aplicação do art. 32-A da Lei 8.212/91 pode ser justificada pelo nítido caráter indutor que a penalidade do art. 32-A assume, facilitando, no futuro, o cálculo do benefício previdenciário. Pretende a norma do art. 32-A estimular a apresentação da GFIP na medida em que a penalidade é reduzida à metade se a declaração for apresentada antes de qualquer procedimento de ofício (§2º, inciso I); ou reduzida a 75% se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação (§2º, inciso II). Esse estímulo pode ser compreendido em benefício do trabalhador na medida em que as informações da GFIP servirão como prova a favor deste no cálculo do benefício previdenciário, tendo em conta que, segundo o §3º do art. 29 da Lei 8.213/91, *“serão considerados para cálculo do salário-de-benefício os ganhos habituais do segurado empregado, a qualquer título, sob forma de moeda corrente ou de utilidades, sobre os quais tenha incidido contribuições previdenciárias, exceto o décimo-terceiro salário (gratificação natalina).”* Se o cálculo do salário-de-benefício considerará a base de cálculo das contribuições, certamente a GFIP é um importante meio de prova dos valores sobre os quais incidiram as contribuições. Se aplicássemos o art. 44, inciso I da Lei 9.430/96, não haveria qualquer mecanismo de estímulo ao empregador para apresentar a GFIP. Iniciado o procedimento de ofício, seria aplicada, no mínimo, a multa de 75% sobre a diferença das contribuições sem que a apresentação da GFIP pudesse alterar tal valor. O empregador poderia simplesmente pagar a multa e continuar omissa em relação à GFIP, deixando o empregado sem este importante meio de prova para o cálculo do benefício de aposentadoria. Assim, a hermenêutica sistemática considerando o regime jurídico previdenciário reforça a necessidade de prevalência do art. 32-A.

Portanto, seja pela aplicação do critério da especialidade ou pela hermenêutica sistemática considerando o regime jurídico previdenciário, temos justificada a aplicação do art. 32-A no caso de omissão na apresentação da GFIP ou apresentação desta com informações inexatas.

Acrescentamos que não há no regime jurídico do procedimento de ofício previsto na MP 449, convertida na Lei 11.941/2009, a previsão para multa de mora pelo fato de ter ocorrido atraso no recolhimento. Trata-se de infração – o atraso no recolhimento - que deixou de ser punida por meio de procedimento de ofício. Outra infração similar, mas não idêntica, foi eleita pela lei: a falta de recolhimento. Apesar de mantermos nossa posição a respeito da inexistência de multa de mora no novo regime do procedimento de ofício, deixamos de apresentar tal voto em homenagem ao princípio da eficiência devido às reiteradas decisões do Colegiado no sentido de manter a multa de mora que registraram nossa posição isolada. Assim, nosso voto é no sentido de, acompanhando os demais membros do Colegiado, manter a aplicação da multa de mora. No entanto, mantida a multa de mora, esta deve ser limitada a 20% com a retroatividade benéfica do art. 61 da Lei 9.430/96.

Podemos assim resumir o regime jurídico das multas a partir de 12/2008:

- A multa de mora, se aplicada, deve ser mantida e limitada a 20%;
- A multa de ofício de 75% é aplicada pela falta de recolhimento da contribuição, podendo ser majorada para 150% em

conformidade com o §1º do art. 44 das Lei 9.430/96, ou seja, nos casos em que existam provas de atuação dolosa de sonegação, fraude ou conluio. A majoração poderá atingir 225% no caso de não atendimento de intimação no prazo marcado, conforme §2º do art. 44 da Lei 9.430/96;

- A multa pela falta de apresentação da GFIP ou apresentação deficiente desta é aquela prevista no art. 32-A da Lei 8.212/91.

Nesses termos, temos como delineado o novo regime jurídico das multas em lançamento de ofício das contribuições previdenciárias previsto pela MP 449, convertida na Lei 11.941/2009, aplicável aos fatos geradores ocorridos após a edição da referida MP.

Lançamentos referentes a fatos geradores anteriores a MP 449, porém ainda não definitivamente julgados na esfera administrativa.

Com base nesse novo regime jurídico vamos determinar a penalidade aplicável à outra situação, ou seja, para os casos de lançamento relacionado aos fatos geradores anteriores à edição da MP porém ainda não definitivamente julgados na esfera administrativa.

Para tanto, devemos tomar o conteúdo do art. 144 do CTN em conjunto com o art. :

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.

§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica aos impostos lançados por períodos certos de tempo, desde que a respectiva lei fixe expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido.

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.

A interpretação conjunta desses dois dispositivos resulta na conclusão de que devemos aplicar o regime jurídico das penalidades conforme a lei vigente na data da ocorrência dos fatos geradores, salvo se lei posterior houver instituído penalidade menos severa ou houver deixado de definir um fato como infração.

O que devemos ressaltar é que o art. 106 do CTN determina a comparação da penalidade mais benéfica por infração e não em um conjunto. Assim, cada infração e sua respectiva penalidade deve ser analisada.

Para os lançamentos referentes a fatos geradores anteriores a MP 449, de plano devemos afastar a incidência da multa de mora, pois a novo regime jurídico do lançamento de ofício deixou de punir a infração por atraso no recolhimento. O novo regime pune a falta de recolhimento que, apesar de similar, não pode ser tomada como idêntica ao atraso. O atraso é graduado no tempo, ao passo que a falta de recolhimento é infração instantânea e de penalidade fixa. No regime antigo, o atraso era punido com multa de mora de 12% a 100%, ao passo que no regime atual o atraso não é punível em procedimento de ofício e pode atingir até 20% nos casos em que não há lançamento de ofício.

Nossa conclusão de afastar a multa de mora pode também ser amparada no princípio da isonomia. Vejamos um exemplo. Duas empresas, A e B, atuam no mesmo ramo, tem a mesma estrutura de pessoal e de remuneração, bem como utilizam o mesmo escritório contábil para tratar de sua vida fiscal.

A empresa A foi fiscalizada em 2007 com relação aos fatos geradores de 2006 e teve contra si lançada a contribuição, a multa de mora e a multa por incorreções na GFIP prevista no art. 32, §5º da Lei 8.212/91. Quando do julgamento de seu processo, considerando o novo regime de multas segundo nossa interpretação, o órgão julgador manteve o lançamento, mas determinou que a multa relacionada à GFIP fosse comparada com a multa do 32-A da Lei 8.212/91.

A empresa B foi fiscalizada em 2009 com relação aos fatos geradores de 2006 e teve contra si lançada a contribuição, sem aplicação de multa de mora, e a multa pela declaração inexata da GFIP com base no art. 32-A da Lei 8.212/91 ou com base no art. 32, §5º da Lei 8.212/91, o que lhe for mais favorável. Facilmente pode ser notado que a empresa B responde por crédito tributário menor que a empresa A, pois não foi aplicada a multa de mora. Somente com a aplicação do art. 106, inciso II, alínea “a” do CTN para afastar a multa de mora no caso da empresa A é que teremos restaurada a situação de igualdade entre as empresas A e B.

Conforme já assinalamos, apesar de mantermos nossa posição a respeito da inexistência de multa de mora no novo regime do procedimento de ofício, deixamos de apresentar tal voto em homenagem ao princípio da eficiência devido às reiteradas decisões do Colegiado no sentido de manter a multa de mora que registraram nossa posição isolada. Assim, nosso voto é no sentido de, acompanhando os demais membros do Colegiado, manter a aplicação da multa de mora. No entanto, mantida a multa de mora, esta deve ser limitada a 20% com a retroatividade benéfica do art. 61 da Lei 9.430/96.

No tocante às penalidades relacionadas com a GFIP, deve ser feito o cotejamento entre o novo regime – aplicação do art. 32-A para as infrações relacionadas com a GFIP – e o regime vigente à data do fato gerador – aplicação dos parágrafos do art. 32 da Lei 8.212/91, prevalecendo a penalidade mais benéfica ao contribuinte em atendimento ao art. 106, inciso II, alínea “c”. Tal procedimento aplica-se, inclusive, para a multa de ofício aplicada com fundamento no art. 44, inciso I da Lei 9.430/96 motivada por falta de declaração ou declaração inexata.

Passamos a resumir nossa posição sobre o regime jurídico de aplicação das multas para fatos geradores até 11/2008.

A aplicação do art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN deve ser feita ato ou fato pretérito considerado como infração no lançamento de modo que até 11/2008:

- As multas por infrações relacionadas a GFIP (falta de apresentação ou apresentação deficiente), previstas nos parágrafos do art. 32 da Lei 8.212/91, devem ser comparadas com a multa do art. 32-A da Lei 8.212/91, devendo prevalecer aquela que for mais benéfica ao contribuinte;
- Nas competências nas quais a fiscalização aplicou somente a penalidade relativa ao atraso no pagamento, a multa de mora, esta deve ser mantida, mas limitada a 20%;
- Nas competências nas quais a fiscalização aplicou a penalidade de 75% prevista no art. 44 da Lei 9.430/96 por concluir se tratar da multa mais benéfica quando comparada aplicação conjunta da multa de mora e da multa por infrações relacionadas a GFIP, deve ser mantida a penalidade equivalente à soma de: multa de mora limitada a 20% e multa mais benéfica quando comparada a multa do art. 32 com a multa do art. 32-A da Lei 8.212/91.

Por todo o exposto, voto no sentido de **CONHECER** e **DAR PROVIMENTO PARCIAL** ao Recurso Voluntário, de modo a limitar a multa de mora a 20%.

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva - Relator

Processo nº 15504.016045/2008-68
Acórdão n.º **2301-003.703**

S2-C3T1
Fl. 512

CÓPIA