



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

Processo n° 16095.000200/2010-71
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2401-002.808 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de novembro de 2012
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO - OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA
Recorrente SOCIEDADE GUARULHENSE DE EDUCAÇÃO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Data do fato gerador: 26/04/2010

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - AUTO DE INFRAÇÃO - ARTIGO 32, IV, § 5º E ARTIGO 41 DA LEI N.º 8.212/91 C/C ARTIGO 284, II DO RPS, APROVADO PELO DECRETO N.º 3.048/99 - OMISSÃO EM GFIP - NÃO IMPUGNAÇÃO EXPRESSA

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 art. 32, IV, § 5º da Lei n.º 8.212/1991, com a multa punitiva aplicada conforme dispõe o art. 284, II do RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/1999.: “ **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. (Incluído pela Lei 9.528, de 10.12.97)”.

Mesmo considerando o provimento do recurso em relação a condição de isenta, o que exclui a aplicação da multa sobre os fatos geradores da obrigação patronal, deve persistir a autuação em relação a multa pela omissão da contribuição dos segurados empregados.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 26/04/2010

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - AUTO DE INFRAÇÃO - ARTIGO 32, IV, § 5º E ARTIGO 41 DA LEI N.º 8.212/91 C/C ARTIGO 284, II DO RPS, APROVADO PELO DECRETO N.º 3.048/99 - NFLD CORRELATAS

A sorte de Autos de Infração relacionados a omissão em GFIP, está diretamente relacionado ao resultado das NFLD lavradas sobre os mesmos fatos geradores.

SUPERVENIÊNCIA DA LEI 11.941/09. FUNDAMENTO LEGAL A SER UTILIZADO PARA O CÁLCULO DA MULTA MAIS BENÉFICA APLICADA AO CONTRIBUINTE. INFORMAÇÕES EM GFIP. ART. 32-A da Lei 8.212/91. Em razão da superveniência da Lei 11.941/09, uma vez verificado que o contribuinte deixou de apresentar Guias de Recolhimento de FGTS e Informações a Previdência Social - GFIP com as informações relativas a todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias, deve ser considerado, para fins de recálculo da multa mais benéfica a ser aplicada, o disposto no art. 32-A, II da Lei 8.212/91.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, I) Por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso para excluir do cálculo da multa a contribuição omitida em relação a desconsideração da condição de isenta da entidade, mantendo-se a aplicação da mesma em relação a contribuição dos segurados empregados. (Processo n. 16095.000205/2010-01 - Acórdão n. 2401-002.650). II) Por maioria de votos, aplicar a regra mais benéfica ao contribuinte e limitar o valor da multa nos termos do art. 32-A, inciso II da Lei nº 8.212/91. Vencidos ao conselheiros Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira (relatora) e Elias Sampaio Freire, que aplicavam a regra do art. 44, I da Lei no 9.430, de 1996, deduzidos os valores levantados a título de multa no AI de obrigação principal correlata. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Igor Araújo Soares.

Elias Sampaio Freire - Presidente

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira – Relatora

Igor Araújo Soares – Redator Designado

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Elias Sampaio Freire, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Kleber Ferreira de Araújo, Igor Araújo Soares, Marcelo Freitas de Souza Costa e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.

Relatório

O presente Auto de Infração de Obrigação Acessória, lavrado sob o n. 37.227.342-4, em desfavor da recorrente originado em virtude do descumprimento do art. 32, IV, § 5º da Lei n.º 8.212/1991, com a multa punitiva aplicada conforme dispõe o art. 284, II do RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/1999. Segundo a fiscalização previdenciária, o autuado não informou à previdência social por meio da GFIP todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias.

Conforme descrito no relatório fiscal, fl. 06, constituem fatos geradores das contribuições previdenciárias lançadas:

A presente autuação refere-se a falta de informação em GFIP-Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social, de todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias e à informação incorreta que altera o valor das contribuições devidas.

2- A empresa declara-se na GFIP com o FPAS 639- relativo a Entidade Filantrópica e Entidade Beneficente de Assistência Social (isentas). Ocorre que a isenção de contribuições sociais a que a empresa fazia jus , foi cancelada pelo ATO 21.625/001/1999.

3- Dessa forma, embora a empresa declare as bases de cálculo relativas aos salários pagos aos seus empregados e os pagamentos efetuados aos contribuintes individuais, a informação do FPAS faz com que o sistema deixe de calcular as contribuições devidas referentes à parte da empresa e SAT, bem como, a própria empresa deixa de Incluir essas parcelas na informação do cálculo da contribuição devida, informando nesse campo somente o valor da contribuição descontada dos segurados, com as devidas deduções de Salário-Família e Salário-Maternidade.

4 - A empresa deixou ainda de declarar em GFIP, os valores referentes às bolsas de estudo concedidas aos filhos e cônjuges de seus funcionários e professores, sendo que a concessão das bolsas aos parentes dos segurados empregados da empresa, está prevista em Convenção Coletiva de Trabalho, acertada com o sindicato da categoria. A alínea "t" do parágrafo 9o. do art. 28 da Lei 8.212/91 , prevê que somente não incidirá contribuição previdenciária sobre valores relativos a plano educacional que vise à educação básica, e, no caso, trata-se de educação de nível superior. Não conformada com a autuação a recorrente apresentou impugnação, fls. 31 a 42.

Com relação a multa aplicada procedeu a autoridade fiscal ao comparativo de acordo com a lei 11.941/2009, nos termos abaixo expostos?

1- Para aplicação da multa pela infração de deixar a empresa de declarar em GFIP todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias, foi feita uma comparação entre a multa a ser aplicada nos termos da legislação vigente à época da ocorrência da infração e a multa a ser aplicada nos termos da legislação atual, Lei 11.941/09, que deu nova redação ao art. 32 da Lei 8.212/91.

2- A comparação se faz necessária para aplicação da multa mais benéfica ao autuado, conforme determina a alínea "c" do Inciso I I do art. 106 do CTN- Código Tributário Nacional.

3- Conforme o quadro demonstrativo de Comparação das Multas, anexo a este A I, verificou-se que a multa mais benéfica é aquela aplicada nos termos do parágrafo 5. do art. 32 da Lei 8.212/91 somada à multa pela falta de recolhimento, antes das alterações introduzidas pela Lei 11.941/09.

4 - Verifica-se a multa mais benéfica, pela multa calculada conforme descrito nos itens 5 e 6 abaixo, somada à multa de 24 % sobre o valor não recolhido (art. 35 da Lei 8.212/91, antes das alterações da Lei 11.941/09) e a multa calculada nos termos da legislação vigente, na redação da Lei 11.941/09, que é de 75% sobre o valor não recolhido.

5- O parágrafo 5. do art. 32 da Lei 8.212/91, determina que a multa a ser aplicada pela infração cometida é de 100% da contribuição devida e não declarada, porém limitada a um valor máximo em função do número de segurados da empresa, por competência.

6- Em todo o período, a empresa teve entre 535 e 607 segurados portanto o valor máximo da multa a ser aplicado, de acordo com o parágrafo 4o. do art. 32 da Lei 8.212/91, é de 20 vezes o valor mínimo, que atualmente é de R\$ 1.410,79, totalizando o máximo aplicável, por competência de R\$ 28.215,80.

7- Segue em planilha anexa a este relatório, o demonstrativo de cálculo da multa aplicada.

Inconformado o contribuinte apresentou impugnação às fls. 61 a 75.

Foi exarada a Decisão de 1 instância que confirmou a procedência parcial do lançamento, fls. 120 a 135.

S S U N T O : O B R I G A Ç Õ E S A C E S S Ó R I A S Data do fato gerador: 26/04/2010 **PREVIDENCIÁRIO. FATO GERADOR. DECLARAÇÃO. GFIP.**

OBRIGATORIEDADE. DESCUMPRIMENTO. MULTA.

Constitui infração, punível com multa pecuniária, a empresa deixar de declarar à Secretaria da Receita Federal do Brasil, por meio da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informações à Previdência Social - GFIP, dados relacionados a fatos geradores de contribuições previdenciárias ou outras informações de interesse do INSS.

Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido

Não concordando com a decisão do órgão previdenciário, foi interposto recurso pela notificada, conforme fls. 126 a 134 , contendo em síntese os mesmos argumentos da impugnação, senão vejamos:

1. Nulo é o lançamento, pois o relatório fiscal não oferece quaisquer elementos técnicos ou fáticos, hábeis a identificar as razões que levaram a desconsiderar o código do FPAS utilizado, no caso, código 639;
2. Este Auto deve ser declarado improcedente em razão do cerceamento de defesa, tanto pela falta de motivação quanto ao novo enquadramento no FPAS, tanto por não ter sido observado o disposto nos §§ 3 .e 4 .do art. 111 da Instrução Normativa - IN/RFB nº 971/2009. Consoante seus estatutos (cópia anexa) o código FPAS que mais se adapta à sua atividade é o 639;
3. A entidade atende a todas as exigências previstas no Código Tributário Nacional - CTN e aplicáveis na espécie. Sendo que já usufruía da desobrigação do recolhimento da cota patronal antes do advento do Decreto nº 1.572/1977;
4. A informação do fisco de que há um Ato Cancelatório, lavrado nos idos de 1999, não pode ser considerado como juridicamente suficiente para legitimar a cobrança ora contraditada;
5. É do conhecimento do fisco que o contribuinte possui o certificado CNAS, ou seja, o CEAS, para o ano de 2007, e que, portanto, preencheu os requisitos do art. 55 da Lei nº 8.212/1991;
6. À época da lavratura, ou seja, em 21-07-1999, o INSS não ostentava legítimo direito a promover a cassação da isenção do contribuinte, ante a liminar concedida, em 14-07-2009, na ADIN nº 2028-5 pelo Supremo Tribunal Federal - STF;
7. A verba fora paga de acordo com Convenção Coletiva de Trabalho, não integrando o salário-de-contribuição;
8. - não se pode impor ao contribuinte, que inclusive tem ação judicial sentenciada a seu favor quanto a sua não obrigatoriedade aos recolhimentos da chamada "cota patronal"; e - relativamente às bolsas de estudos, enquanto vigentes os termos da Convenção Coletiva de trabalho, devem os mesmos serem respeitados, restando, portanto, improcedente o lançamento.

A unidade da DRFB encaminhou o processo a este CARF para julgamento.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Relatora

PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE:

O recurso foi interposto tempestivamente, conforme informação à fl. 155. Superados os pressupostos, passo as preliminares ao exame do mérito.

DO MÉRITO

Toda e argumentação do recorrente está baseada na condição de isenta da entidade, do fato de que as bolsas aos dependentes não constituírem salário de contribuição bem como questiona irregularidades na multa aplicada, requerendo o cancelamento da autuação.

Primeiramente, o procedimento adotado pelo AFPS na aplicação do presente auto-de-infração seguiu a legislação previdenciária, conforme fundamentação legal descrita, inclusive observando a aplicação de norma mais benéfica para cálculo da multa aplicada.

Conforme prevê o art. 32, IV da Lei n.º 8.212/1991, o contribuinte é obrigado informar ao INSS, por meio de documento próprio, informações a respeito dos fatos geradores de contribuições previdenciárias, nestas palavras:

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. (Incluído pela Lei 9.528, de 10.12.97)- (grifo nosso)*

Segundo a fiscalização previdenciária a partir das informações contidas no Relatório Fiscal constata-se que o recorrente deixou de informar o correto código FPAS, bem como deixou de informar os valores das bases de cálculo das contribuições incidentes sobre os as bolsas concedidas aos dependentes, o que gerou uma informação incorreta na GFIP, por omitir o cálculo da contribuição devida.

Justificável apenas a necessária apreciação do desfecho do julgamento da AIOP que apreciou a questão da condição de entidade filantrópica, tendo em vista que o resultado dos autos de infração de obrigação acessória estão diretamente ligados ao resultado das obrigações principais. Senão vejamos:

Processos 16095.000206/2010-48, Acórdão **2401-02.649**, já julgado por essa turma. Vejamos ementa do acórdão proferido em relação a parcela patronal.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2007

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. ISENÇÃO COTA PATRONAL. NORMAS PROCEDIMENTAIS. RETROATIVIDADE. LEI 12.101/2009. APLICACÃO PROCEDIMENTAL A FATOS GERADORES PRETERITOS À SUA EDIÇÃO. AÇÃO FISCAL POSTERIOR À

ALUDIDA LEGISLAÇÃO. ARTIGO 144, § 1º, CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.

Tratando-se de ação fiscal desenvolvida após a edição da Lei nº 12.101, de 27/11/2009, a qual, além de contemplar os requisitos para fruição da isenção da cota patronal, igualmente, estabeleceu novos procedimentos para obtenção e cancelamento da certificação de entidades beneficentes de assistência social, impõe-se à observância desse novo regramento aos fatos geradores ocorridos anteriormente à aludida lei, com esteio no artigo 144, § 1º, do Código Tributário Nacional.

In casu, tendo a fiscalização que culminou com a lavratura do presente auto de infração transcorrido após a vigência da Lei nº 12.101/2009, inclusive, com o seu 1º Termo de Intimação Fiscal sido cientificado ao contribuinte bem após a vigência daquela lei, em 05/04/2010, deveria ter observado os procedimentos ali inscritos, exigindo um aprofundamento maior na matéria, ao rechaçar a condição de entidade isenta (autoenquadrada), dissertando a propósito dos pressupostos legais da isenção que teriam sido inobservados e para quais períodos, sob pena de improcedência do feito, como aqui se vislumbra.

Recurso Voluntário Provido

Processos 16095.000201/2010-15, em julgamento nesta sessão, acórdão **2401-002.807**. Vejamos ementa do acórdão proferido em relação a parcela patronal.

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2007

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. ISENÇÃO COTA PATRONAL. NORMAS PROCEDIMENTAIS. RETROATIVIDADE. LEI 12.101/2009. APLICAÇÃO PROCEDIMENTAL A FATOS GERADORES PRETÉRITOS À SUA EDIÇÃO. AÇÃO FISCAL POSTERIOR À ALUDIDA LEGISLAÇÃO. ARTIGO 144, § 1º, CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.

Tratando-se de ação fiscal desenvolvida após a edição da Lei nº 12.101, de 27/11/2009, a qual, além de contemplar os requisitos para fruição da isenção da cota patronal, igualmente, estabeleceu novos procedimentos para obtenção e cancelamento da certificação de entidades beneficentes de assistência social, impõe-se à observância desse novo regramento aos fatos geradores ocorridos anteriormente à aludida lei, com esteio no artigo 144, § 1º, do Código Tributário Nacional.

In casu, tendo a fiscalização que culminou com a lavratura do presente auto de infração transcorrido após a vigência da Lei nº 12.101/2009, inclusive, com o seu 1º Termo de Intimação Fiscal sido cientificado ao contribuinte bem após a vigência daquela lei, em 05/04/2010, deveria ter observado os procedimentos ali inscritos, exigindo um aprofundamento maior na matéria, ao rechaçar a condição de entidade isenta (autoenquadrada), dissertando a propósito dos pressupostos legais da isenção que teriam sido inobservados e para quais períodos, sob pena de improcedência do feito, como aqui se vislumbra.

SEGURADOS EMPREGADOS - CONTRIBUIÇÃO DESCONTADA E NÃO RECOLHIDA APURADA EM FOPAG – 13 SALÁRIO - NÃO IMPUGNAÇÃO EXPRESSA

A empresa é obrigada pelo desconto e posterior recolhimento das contribuições descontadas dos segurados empregados a seu serviço.

A não impugnação expressa dos fatos geradores objeto do lançamento importa em renúncia e conseqüente concordância com os termos do AI. A mera alegação não desconstitui o lançamento, quando resta claro no lançamento, quais os fatos geradores lançados, o que permitiria ao recorrente apresentar os documentos capazes de desconstituir a AI de obrigação principal.

ENTIDADE ISENTA - OBRIGAÇÃO DE DESCONTO E RECOLHIMENTO DE CONTRIBUIÇÃO DE SEGURADOS

Independente da discussão acerca da condição de isenta da entidade, em restando constatada a existência de salário indireto por meio de bolsas aos dependentes, deve existir o recolhimento de contribuição previdenciária acerca da parcela do segurado empregado.

O direito a isenção/imunidade, não alcança as contribuições descontadas, ou que deveriam ter sido descontadas como é o caso da bolsa destinada a dependentes dos segurados empregados. Dessa forma, o apreciação da isenção em nada afetaria o lançamento, posto a isenção referir-se apenas a parcela patronal e destinada a terceiros.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Já, a contribuição omitida em relação a contribuição dos segurados não descontada sobre as bolsas concedidas aos dependentes, encontra-se no Processo n. 16095.000205/2010-01 – Acórdão n. 2401-002.650, conforme ementa abaixo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2007

CUSTEIO - AUTO DE INFRAÇÃO - CONTRIBUIÇÕES SOBRE A REMUNERAÇÃO PAGA AOS SEGURADOS EMPREGADOS - SALÁRIO INDIRETO - BOLSA DE ESTUDOS PARCELAS PAGAS EM DESACORDO COM A LEI ESPECÍFICA. NATUREZA REMUNERATÓRIA.

A empresa é responsável pelo recolhimento das contribuições previdenciárias sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados que lhe prestaram serviços.

Quanto a apuração da contribuição sobre os valores bolsa de estudos 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.

A destinação de bolsa de estudos aos DEPENDENTES do segurado empregado, não encontra-se dentre as exclusões do art. 28, § 9º da lei 8212/91.

O ganho habitual sob a forma de utilidade configura base de cálculo de contribuições previdenciárias. 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.

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - AUTO DE INFRAÇÃO - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - SEGURADOS EMPREGADOS - CONTRIBUIÇÃO DO SEGURADO NÃO DESCONTADA EM ÉPOCA PRÓPRIA - ÔNUS DO EMPREGADOR

O desconto de contribuição e de consignação legalmente autorizadas sempre se presume feito oportuna e regularmente pela empresa a isso obrigada, não lhe sendo lícito alegar omissão para se eximir do recolhimento, ficando diretamente responsável pela importância que deixou de receber ou arrecadou em desacordo com o disposto nesta Lei.

ENTIDADE ISENTA - OBRIGAÇÃO DE DESCONTO E RECOLHIMENTO DE CONTRIBUIÇÃO DE SEGURADOS

Independente da discussão acerca da condição de isenta da entidade, em restando constatada a existência de salário indireto por meio de bolsas aos dependentes, deve existir o recolhimento de contribuição previdenciária acerca da parcela do segurado empregado.

O direito a isenção/imunidade, não alcança as contribuições descontadas, ou que deveriam ter sido descontadas como é o caso da bolsa destinada a dependentes dos segurados empregados. Dessa forma, o aproveitamento da isenção em nada afetaria o lançamento, posto a isenção referir-se apenas a parcela patronal e destinada a terceiros.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2007

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - AUTO DE INFRAÇÃO - NULIDADE - NÃO IDENTIFICAÇÃO DOS FATOS GERADORES - AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO PARA MUDANÇA DO FPAS - EXISTÊNCIA DE ATO CANCELATÓRIO

Em se tratando de notificação fiscal que tomou por base documentos do próprio recorrente, sendo que os fatos geradores estão discriminados mensalmente de modo claro e preciso no Discriminativo Analítico de Débito - DAD, não há que se falar em falta de descrição de fatos geradores, muito menos cerceamento do direito de defesa.

Recurso Voluntário Negado

Dessa maneira, não tem porque o presente auto-de-infração ser anulado em virtude da ausência de vício formal na elaboração, devendo apenas, ser excluído do cálculo da multa as contribuições sobre fatos geradores excluídos nos AI de obrigação Principal. Foi identificada a infração, havendo subsunção desta ao dispositivo legal infringido. Os fundamentos legais da multa aplicada foram discriminados e aplicados de maneira adequada.

Destaca-se que as obrigações acessórias são impostas aos sujeitos passivos como forma de auxiliar e facilitar a ação fiscal. Por meio das obrigações acessórias a fiscalização conseguirá verificar se a obrigação principal foi cumprida.

Como é sabido, a obrigação acessória é decorrente da legislação tributária e não apenas da lei em sentido estrito, conforme dispõe o art. 113, § 2º do CTN, nestas palavras:

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.

MULTA

Assim, entendo correto o procedimento adotado pelo auditor na multa aplicada, assim como descrito no relatório fiscal, que apurou a multa de acordo com as alterações promovidas pela MP 449, convertida na lei 11.941.

Conforme descrito acima, a multa moratória é bem aplicável pelo não recolhimento em época própria das contribuições previdenciárias. Ademais, o art. 136 do CTN descreve que a responsabilidade pela infração independe da intenção do agente ou do responsável, e da natureza e extensão dos efeitos do ato. Contudo, estamos falando em multa pelo descumprimento de obrigação acessória.

Quanto a multa aplicada, entendo que obedeceu o auditor os limites legais, não havendo qualquer irregularidade no procedimento adotado. Conforme descrito pelo auditor fiscal em seu relatório: *“Com relação a aplicação da multa, considerando as penalidades previstas no Art. 32 e Art. 35 da Lei 8.212/91, de 24 de julho de 1991 e as alterações introduzidas pela Medida Provisória n.º. 449, de 03 de dezembro de 2008, convertida na Lei n.º. 11.941, de 27 de Maio de 2009, considerando o que dispõe o inciso II, alínea "c" do art. 106 do CTN foi observado no resultado da presente ação fiscal a aplicação das penalidades mais benéficas ao sujeito passivo, procedeu o auditor a comparação da multa imposta pela legislação vigente à época da ocorrência do fato gerador e a imposta pela legislação superveniente.”*

Ou seja, no que tange ao cálculo da multa, é necessário tecer algumas considerações, face à edição da referida MP, convertida em lei. A citada MP alterou a sistemática de cálculo de multa por infrações relacionadas à GFIP.

Primeiro a multa pelo não recolhimento na época oportuna era regulada originalmente pelo art. 35 da Lei n.º 8.212/1991, nestas palavras:

Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos: (Redação dada pelo art. 1º, da Lei n.º 9.876/99)

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; (Redação dada pelo art. 1º, da Lei nº 9.876/99).

b) quatorze por cento, no mês seguinte; (Redação dada pelo art. 1º, da Lei nº 9.876/99).

c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação; (Redação dada pelo art. 1º, da Lei nº 9.876/99).

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; (Redação dada pelo art. 1º, da Lei nº 9.876/99).

b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação; (Redação dada pelo art. 1º, da Lei nº 9.876/99).

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; (Redação dada pelo art. 1º, da Lei nº 9.876/99).

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; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).

III - para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa:

a) sessenta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento; (Redação dada pelo art. 1º, da Lei nº 9.876/99).

b) setenta por cento, se houve parcelamento; (Redação dada pelo art. 1º, da Lei nº 9.876/99).

c) oitenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito não foi objeto de parcelamento; (Redação dada pelo art. 1º, da Lei nº 9.876/99).

d) cem por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito foi objeto de parcelamento; (Redação dada pelo art. 1º, da Lei nº 9.876/99).

§ 1º Nas hipóteses de parcelamento ou de reparcelamento, incidirá um acréscimo de vinte por cento sobre a multa de mora a que se refere o Caput e seus incisos. (Parágrafo acrescentado pela MP nº 1.571/97, reeditada até a conversão na Lei nº 9.528/97)

§ 2º Se houver pagamento antecipado à vista, no todo ou em parte, do saldo devedor, o acréscimo previsto no parágrafo anterior não incidirá sobre a multa correspondente à parte do

pagamento que se efetuar. (Parágrafo acrescentado pela MP nº 1.571/97, reeditada até a conversão na Lei nº 9.528/97)

§ 3º O valor do pagamento parcial, antecipado, do saldo devedor de parcelamento ou do reparcelamento somente poderá ser utilizado para quitação de parcelas na ordem inversa do vencimento, sem prejuízo da que for devida no mês de competência em curso e sobre a qual incidirá sempre o acréscimo a que se refere o § 1º deste artigo. (Parágrafo acrescentado pela MP nº 1.571/97, reeditada até a conversão na Lei nº 9.528/97)

§ 4º Na hipótese de as contribuições terem sido declaradas no documento a que se refere o inciso IV do art. 32, ou quando se tratar de empregador doméstico ou de empresa ou segurado dispensados de apresentar o citado documento, a multa de mora a que se refere o caput e seus incisos será reduzida em cinquenta por cento. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.876/99)

Contudo a MP 449/2008, considerando que inseriu o art. 32-A, 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:

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.”

Entretanto, a MP 449, Lei 11.941/2009, também acrescentou o art. 35-A que dispõe o seguinte,

“Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.”

O inciso I do art. 44 da Lei 9.430/96, por sua vez, dispõe o seguinte:

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata “

Com a alteração acima, em caso de atraso, cujo recolhimento não ocorrer de forma espontânea pelo contribuinte, levando ao lançamento de ofício, a multa a ser aplicada passa a ser a estabelecida no dispositivo acima citado, conforme bem demonstrou a autoridade fiscal.

As contribuições decorrentes da omissão em GFIP foram objeto de lançamento, por meio do AI em questão e, tendo havido o lançamento de ofício, não se aplicaria o art. 32-A, sob pena de *bis in idem*.

Considerando o princípio da retroatividade benigna previsto no art. 106. inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional, há que se verificar a situação mais favorável ao sujeito passivo, face às alterações trazidas.

Assim, encontra-se correto o cálculo descrito pela autoridade fiscal , que procedeu ao comparativo da multa considerando a regra antiga, e a nova sistemática descrita pela norma, não havendo que afastar a aplicação da multa, posto que demonstrado que o recolhimento ocorreu a destempo.

Ademais, não compete ao auditor fiscal agir de forma discricionária no exercício de suas atribuições. Desta forma, em constatando a falta de recolhimento, face a ocorrência do fato gerador, cumpra-se lavrar de imediato o lançamento de débito de forma vinculada, constituindo o crédito previdenciário. O art. 243 do Decreto 3.048/99, assim dispõe neste sentido:

Art.243. Constatada a falta de recolhimento de qualquer contribuição ou outra importância devida nos termos deste Regulamento, a fiscalização lavrará, de imediato, notificação fiscal de lançamento com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, de acordo com as normas estabelecidas pelos órgãos competentes.

Por todo o exposto o lançamento fiscal seguiu os ditames previstos, devendo ser mantido nos termos dos AIOP lavrados durante o mesmo procedimento, haja vista que a sorte de Autos de Infração relacionados a omissão em GFIP, está diretamente relacionado ao resultado das NFLD lavradas sobre os mesmos fatos geradores.

CONCLUSÃO:

Voto pelo CONHECIMENTO DO RECURSO para no mérito DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, para excluir do cálculo da multa a contribuição omitida em relação a desconsideração da condição de isenta da entidade, mantendo-se a aplicação da mesma em relação a contribuição dos segurados empregados.

É como voto.

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira.

Voto Vencedor

Conselheiro Igor Araújo Soares, Redator Designado

Em que pese o costumeiro brilhantismo da Eminente Relatora, ouso dela divergir no que se refere ao fundamento legal a ser adotado para o recálculo da multa mais benéfica a ser aplicada ao contribuinte em decorrência das alterações legislativas trazidas à lume com a edição da Lei 11.941/09.

Sobre o assunto, inicialmente, há que se considerar a redação dos artigos 32-A e 35-A, respectivamente, acrescentados na Lei 8.212/91 em virtude da promulgação da Lei 11.941/09, os quais dispõem 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).

“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”.

Por sua vez, o art. 35-A faz remissão ao art. 44 da Lei 9.430/96, que assim dispõe:

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata “

No caso dos autos, trata-se de auto de infração no qual fora lançada multa pelo descumprimento de obrigação acessória relativa a apresentação de GFIP's com informações inexatas relativamente a todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias a que estaria sujeito o contribuinte.

A meu ver, sobre o assunto não resta outra conclusão, senão acatar a tese sustentada no Recurso Voluntário.

Das alterações levadas a efeito, a disposição contida no art. 32-A da Lei 8.212/91, é específica para os casos de GFIP com informações inexatas ou mesmo omissões, quando comparada com as disposições do art. 35-A da mesma legislação. Por tais motivos, a meu ver, deve ser esta, aquela cuja aplicação deve se dar no presente caso, obviamente caso venha a ser mais benéfica ao recorrente, na forma a ser apurada pela autoridade fiscal. Assim, conforme determinado pelo art. 106, III, “c” do Código Tributário Nacional, a seguir transcrito, não vejo outra solução passível de ser adotada, senão pela aplicação do art. 32-A da Lei 8.212/91 ao presente caso. Vejamos o que preleciona citado artigo:

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.

Processo nº 16095.000200/2010-71
Acórdão n.º **2401-002.808**

S2-C4T1
Fl. 10

Ante todo o exposto voto no sentido de **DAR PARCIAL PROVIMENTO** ao recurso voluntário para que seja efetuado o cálculo e comparação da multa mais benéfica a ser aplicada com base no disposto no art 32-A, II, da Lei 8.212/91, acompanhado os demais argumentos constantes do voto da Em. Relatora.

É como voto.

Igor Araújo Soares.