



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

Processo nº 17883.000282/2010-30
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2402-003.862 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de janeiro de 2014
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO: GFIP. FATOS GERADORES
Recorrente SOBEU - ASSOCIAÇÃO BARRAMANSENSE DE ENSINO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

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

OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA ACESSÓRIA. DESCUMPRIMENTO. INFRAÇÃO.

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

ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. IMUNIDADE. REQUISITOS LEGAIS. DESCUMPRIMENTO.

Para se gozar da imunidade prevista no art. 195, § 7º, da Constituição da República Federativa do Brasil, faz-se necessário o atendimento de todos os requisitos previstos no art. 55 da Lei 8.212/1991.

A entidade deverá ser portadora do Certificado e do Registro de Entidades de Fins Filantrópicos (CEBAS), fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS), renovado a cada três anos, e do Certificado de reconhecimento de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou municipal.

A entidade também deverá requerer junto ao INSS o gozo do benefício da imunidade.

CERCEAMENTO DE DEFESA. NULIDADE LANÇAMENTO FISCAL. INOCORRÊNCIA.

Se o Relatório Fiscal e as demais peças dos autos demonstram de forma clara e precisa a origem do lançamento, não há que se falar em nulidade do Auto de Infração.

DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA. APLICAÇÃO DA SÚMULA VINCULANTE 08 DO STF. OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. APLICAÇÃO

ART 173, I, CTN.

De acordo com a Súmula Vinculante nº 08 do STF, os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/1991 são inconstitucionais, devendo prevalecer, no que tange à decadência e prescrição, as disposições do Código Tributário Nacional.

O prazo de decadência para constituir as obrigações tributárias acessórias, relativas às contribuições previdenciárias, é de cinco anos e deve ser contado nos termos do art. 173, inciso I, do CTN.

PLANO EDUCACIONAL. AUXÍLIO-EDUCAÇÃO. NÃO CARACTERIZAÇÃO FATO GERADOR. LEGISLAÇÃO POSTERIOR MAIS FAVORÁVEL. APLICAÇÃO EM PROCESSO PENDENTE JULGAMENTO.

Não houve a caracterização do fato gerador sobre a verba paga a título de auxílio-educação (aperfeiçoamento pessoal/aperfeiçoamento docente) aos segurados empregados.

A lei aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado quando deixe de defini-lo como infração ou quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão.

Na superveniência de legislação que estabeleça novos critérios para a averiguação da concessão do auxílio-educação aos segurados empregados, faz-se necessário verificar se a sistemática atual é mais favorável ao contribuinte que a anterior.

BOLSAS DE ESTUDO. FORNECIDAS AOS DEPENDENTES E AOS FUNCIONÁRIOS (EMPREGADOS). NÃO INCIDÊNCIA. LEGISLAÇÃO POSTERIOR MAIS FAVORÁVEL. APLICAÇÃO EM PROCESSO PENDENTE JULGAMENTO.

A concessão de bolsas de estudo aos empregados e aos dependentes, mesmo em se tratando de cursos de graduação e pós-graduação, desde que atenta os requisitos da legislação previdenciária, insere-se na norma de não incidência.

Na superveniência de legislação que estabeleça novos critérios para a averiguação da concessão do auxílio-educação aos segurados empregados e aos dependentes, faz-se necessário verificar se a sistemática atual é mais favorável ao contribuinte que a anterior.

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

A lei aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

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

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para que sejam excluídos da multa os valores relativos ao aperfeiçoamento pessoal e bolsa de estudos a dependentes do segurado e, em relação aos fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449/2008, para adequação da multa aplicada ao artigo 32-A da Lei nº 8.212, de 24/07/1991, caso mais benéfica.

Julio Cesar Vieira Gomes - Presidente

Ronaldo de Lima Macedo - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Julio Cesar Vieira Gomes, Carlos Henrique de Oliveira, Lourenço Ferreira do Prado, Ronaldo de Lima Macedo, Nereu Miguel Ribeiro Domingues e Thiago Taborda Simões.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração lavrado com fundamento na inobservância da obrigação tributária acessória prevista no art. 32, inciso IV e § 5º, da Lei 8.212/1991, acrescentados pela Lei 9.528/1997, c/c o art. 225, inciso IV e § 4º, do Decreto 3.048/1999, que consiste em a empresa apresentar a Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP) com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, nas competências 01/2005 e 12/2006.

Segundo o Relatório Fiscal da Infração (fls. 07/26) a empresa deixou de informar nas Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP) os seguintes fatos geradores de contribuições previdenciárias:

1. Remuneração paga aos segurados empregados;
2. Contribuição destinada ao SAT, na alíquota de 1%, correspondente ao enquadramento no CNAE 8030-6, até 05/2007;
3. Remuneração paga a contribuintes individuais;
4. Contribuição devida por segurados empregados e contribuintes individuais, arrecadadas pela empresa; e
5. Contribuição relativa à contratação de serviços de cooperativas de trabalho.

O Relatório Fiscal da Aplicação da Multa (fls. 23/26) informa que foi aplicada a multa no valor de R\$85.907,40 – fundamentada no art. 32, inciso IV, parágrafo 5º, da Lei 8.212/1991, com a redação dada pela Lei 9.528/1997, e no art. 284, inciso II, do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto 3.048/1999. Essa multa aplicada correspondente a 100% (cem por cento) do valor devido relativo à contribuição apurada sobre os fatos geradores não declarados, limitada, por competência, aos valores previstos no § 4º do art. 32 da Lei 8.212/1991 (em função do número de segurados da empresa), demonstrando no ANEXO XXX (fl.617).

Informa ainda que o lançamento foi realizado já na vigência da Medida Provisória 449 de 03/12/2008, convertida na Lei 11.941/2009, a qual modificou a forma de cálculo da multa para a infração objeto deste lançamento. Assim, em obediência ao artigo 106, II, "c" do CTN e ao artigo 44, I da Lei 9.430/97, foi feito o comparativo entre os valores de multa apurados de acordo com a sistemática anterior e aqueles apurados pelo critério do artigo 35-A da Lei 8.212/91 (após a alteração pela MP 449/2008), verificando-se qual a mais benéfica ao contribuinte. Verificou a fiscalização, conforme planilha de fls. 64/65, que a multa vigente à época do fato gerador é mais benéfica ao contribuinte nas competências 10/2005, 05/2006 e 06/2006, sendo por isto lavrado este Auto de Infração com base nesta legislação, apenas para estas competências. Nas demais competências foi aplicada a legislação vigente no momento da ação fiscal.

A ciência do lançamento fiscal ao sujeito passivo deu-se em 11/11/2010 (fl.01).

A autuada apresentou impugnação tempestiva (fls. 638/651), acompanhado de anexos (fls. 611/632), alegando, em síntese, que:

1. o recurso por ela impetrado contra o Ato Cancelatório 01/2009 é dotado de efeito suspensivo, inclusive como já assentou entendimento a 12ª Turma da DRJ/SP1. Uma vez comprovada a pendência de apreciação do citado recurso, é necessária a suspensão deste processo até ulterior trânsito em julgado administrativo do Ato Cancelatório 01/2009 (Processo 17883.000049/2009-13). Requer a reunião de todos os processos advindos desta ação fiscal e questiona a representação fiscal para fins penais, a qual só poderia ser feita após a constituição definitiva do crédito tributário;
2. ocorreu a decadência das competências até outubro de 2005, nos termos do artigo 150, § 4º do CTN, tendo em vista que as Contribuições Previdenciárias são tributos sujeitos ao lançamento por homologação, e que há provas quanto ao recolhimento parcial das contribuições;
3. se a base de cálculo da multa acessória (sic) se confunde com a obrigação principal, na verdade a primeira equivale b. multa de ofício do lançamento da contribuição devida, eis que as duas são referentes à 100% da contribuição devida declarada. Por este motivo, o Auto deve ser cancelado
4. somente a obrigação principal possui conteúdo econômico, é somente sobre ela permitida eventual cobrança em relação ao valor materialmente devido. A simples ausência de preenchimento de formulário ou declaração pode não trazer nenhum prejuízo ao fisco se todos os valores foram pagos. A multa por descumprimento de obrigação acessória deve apresentar um valor fixo e razoável;
5. requer que seja julgado improcedente o lançamento.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) no Rio de Janeiro/RJ – por meio do Acórdão 12-37.545 da 13ª Turma da DRJ/RJ1 (fls. 676/685) – considerou o lançamento fiscal procedente em sua totalidade, eis que ele foi lavrado com pleno embasamento legal e observância às normas vigentes, não tendo a Defendente apresentado elementos ou fatos que pudessem ilidir a sua lavratura.

A Notificada apresentou recurso, manifestando seu inconformismo pela obrigatoriedade do recolhimento dos valores lançados no auto de infração e no mais efetua as alegações da peça de impugnação, ressaltando que ela é uma entidade beneficente de assistência social.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil (DRF) em Volta Redonda/RJ informa que o recurso interposto é tempestivo e encaminha os autos ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) para processa e julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Ronaldo de Lima Macedo, Relator

Recurso tempestivo. Presentes os pressupostos de admissibilidade, conheço do recurso interposto.

O presente lançamento fiscal decorre do fato de que a Recorrente apresentou a Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP) com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

Essas contribuições correspondentes a tais fatos geradores foram objetos das Notificações de números: AIOP 37.292.631-2 (processo 17883.000283/2010-84), AIOP 37.292.632-0 (processo 17883.000284/2010-29), AIOP 37.292.635-5 (processo 17883.000287/2010-62) e AIOP 37.292.636-3 (processo 17883.000288/2010-15). Estas notificações já foram devidamente julgadas no âmbito desta Corte Administrativa, por meio dos Acórdãos 2402-003.863, 2402-003.864, 2402-003.867 e 2402-003.868 (julgados na sessão de 21/01/2014). Com as decisões, os valores originários das contribuições sociais previdenciárias, não declarados em GFIP's, passaram a ter os seguintes delineamentos: (i) não sofreram alterações no AIOP 37.292.631-2 (processo 17883.000283/2010-84) e AIOP 37.292.635-5 (processo 17883.000287/2010-62); e (ii) sofreram alterações no AIOP 37.292.632-0 (processo 17883.000284/2010-29) e AIOP 37.292.636-3 (processo 17883.000288/2010-15).

DAS PRELIMINARES:

A Recorrente alega que, antes do lançamento, estava amparada por recurso com efeito suspensivo contra o Ato Cancelatório de sua imunidade (processo 17883.000049/2009-13), e, portanto, ainda gozava da isenção previdenciária, assim solicita a anulação do presente lançamento ou, no mínimo, a suspensão da exigibilidade do crédito tributário até a superveniência do trânsito em julgado dos autos do processo que trata da matéria de cancelamento da sua imunidade tributária (processo 17883.000049/2009-13).

Após a renovação de seu certificado, para o período de 01/01/1998 a 31/12/2000 (processo nº 44006.004481/1997-35 – Resolução CNAS nº 172, de 12/07/1999), constata-se que, no período de 01/01/2001 a 30/12/2007, a Recorrente ficou sem cobertura do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS), já que veio a obter a renovação do certificado, com validade para o período de 31/12/2007 a 30/12/2010, por meio da Resolução CNAS nº 7, de 03/02/2009 (processo nº 71010.003119/2007-48). Diante desse fato, ocorreu o cancelamento da sua condição de entidade imune das contribuições previdenciárias, por intermédio do Ato Cancelatório de nº 01/2009, que apontou como causa a existência de débito, infringindo o inciso II do art. 55 da Lei 8.212/1991 e o inciso III do artigo 206 do Regulamento da Previdência Social - RPS (Decreto 3.048/1999).

Por sua vez, nos autos do processo 17883.000049/2009-13, que cuida do cancelamento da imunidade das contribuições previdenciárias, por intermédio do Ato Cancelatório de nº 01/2009 (fl. 96), a Recorrente alega que o Fisco iniciou o procedimento de auditoria em 06/11/2008, por meio do Termo de Início de Fiscalização, sobre a vigência da Medida Provisória (MP) nº 446/2008, “sendo certo que seria a norma aplicada ao caso e não

aquela que motivou toda a informação fiscal, art. 55 da Lei 8.212/1991 que, repetindo, perdera a eficácia". Nessa argumentação, a Recorrente levou em consideração a data de 06/11/2008, que correspondente ao dia de emissão do Termo de Início de Fiscalização (fl. 04), citada no item 2 da Informação Fiscal que propôs o cancelamento da isenção (fl. 01, processo 17883.000049/2009-13).

Essa data sinalizada pela Recorrente diz respeito ao dia da emissão do Termo de Início de Fiscalização (06/11/2008) e corresponde exclusivamente ao dia em que a ação fiscal teve início junto à empresa a ser fiscalizada. Aqui é bom esclarecer que, mesmo que a entidade gozasse de imunidade tributária, a Recorrente tem o dever de cumprir tanto as obrigações principais – contribuições que ela é obrigada a descontar de outros contribuintes – como as obrigações acessórias, dentre elas a de manter os livros contábeis e fiscais (STF, RE 250844/SP, Rel. Min. Marco Aurélio, em 29/05/2012). Isso permite ao Fisco o acesso aos documentos contábeis da Recorrente, viabilizando a emissão dos seus documentos de trabalho, inclusive do Termo de Início de Fiscalização.

Por outro lado, a Informação Fiscal que propôs o cancelamento da imunidade foi emitida no decorrer da ação fiscal, em **26/03/2009** (fls. 01 e 02, processo 17883.000049/2009-13), portanto, fora do campo de vigência das normas previstas na MP 446/2008, que vigorou no período de **07/11/2008** a **10/02/2009**.

Dessa maneira, a alegação de que o procedimento fiscal foi anterior à rejeição da MP 446/2008 não coaduna com o conjunto probatório juntado aos autos, eis que em **26/03/2009** – data de emissão da Informação Fiscal, que deu origem ao cancelamento da imunidade –, a MP 446/2008 já havia sido rejeitada pelo Plenário da Câmara dos Deputados, por meio de Ato do Presidente daquela Casa, datado de **10/02/2009** (DOU de 12/02/2009). Com isso, no momento de cancelamento da imunidade das contribuições previdenciárias – Ato Cancelatório de nº 01/2009 (fl. 96, processo 17883.000049/2009-13), datado de **30/04/2009** –, as disposições contidas no art. 55 da Lei 8.212/1991 estavam plenamente restabelecidas e com plena eficácia jurídica.

Instar salientar que a Medida Provisória (MP) pode ser convertida em lei, com ou sem alterações de seu texto, ou rejeitada, expressa ou tacitamente (por decurso de prazo). Em ambos os casos de não aprovação, a MP perderá sua eficácia desde a edição, nos termos do art. 62, § 3º, da Constituição Federal. Isso nos permite concluir que os efeitos da MP 446/2008 só seriam válidos se ela fosse convertida em lei, fato que não aconteceu, pois ela foi rejeitada pela Câmara dos Deputados em **10/02/2009**. Não havendo referida conversão, os efeitos da MP 446/2008 são nulos *ex tunc* (desde a origem), e o Congresso Nacional poderia ter editado decreto legislativo, em até sessenta dias, para a regular as relações jurídicas constituídas e decorrentes de atos praticados durante a vigência da Medida Provisória, fato não evidenciado nos autos. Com isso, as regras contidas no art. 55 da Lei 8.212/1991 voltaram a produzir todos os seus efeitos.

Constituição Federal de 1988:

*Art. 62. Em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional.
(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001)*

(...)

*§ 3º **As medidas provisórias**, ressalvado o disposto nos §§ 11 e 12 **perderão eficácia, desde a edição, se não forem convertidas em lei no prazo de sessenta dias, prorrogável**, nos termos do § 7º, uma vez por igual período, devendo o Congresso Nacional disciplinar, por decreto legislativo, as relações jurídicas delas decorrentes. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001) (g.n.)*

(...)

§ 11. Não editado o decreto legislativo a que se refere o § 3º até sessenta dias após a rejeição ou perda de eficácia de medida provisória, as relações jurídicas constituídas e decorrentes de atos praticados durante sua vigência conservar-se-ão por ela regidas. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001)

§ 12. Aprovado projeto de lei de conversão alterando o texto original da medida provisória, esta manter-se-á integralmente em vigor até que seja sancionado ou vetado o projeto. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001)

Observa-se ainda que durante a vigência da MP 446/2008, período de **07/11/2008** a **10/02/2009**, não houve qualquer ato praticado pelo Fisco de desconstituição da imunidade da entidade, já que o ato de cancelamento da imunidade foi emitido após esse período, em **30/04/2009**.

Diante desse quadro fático e jurídico, a alegação da Recorrente de que, antes do lançamento, gozava da imunidade previdenciária – delineando para a anulação do lançamento fiscal ou, no mínimo, a suspensão da exigibilidade do crédito tributário –, não será acatada, já que os elementos probatórios juntados aos autos demonstram que a emissão do Ato Cancelatório da imunidade nº 01/2009 (fl. 96, processo 17883.000049/2009-13), datado de **30/04/2009**, foi posterior à vigência da MP 446/2008, sendo que as disposições desta MP perderam a sua eficácia jurídica em **10/02/2009**, e isso restabeleceu a plena eficácia jurídica das regras previstas no art. 55 da Lei 8.212/1991.

Com relação à questão da discussão acerca da imunidade prevista no art. 195, § 7º, da Constituição Federal, esclarecemos que essa questão suscitada pela Recorrente tem por finalidade embasar a tese de inaplicabilidade do art. 55 da Lei 8.212/1991, com o argumento de que a imunidade só poderia ser regulamentada via legislação complementar, nos termos do art. 146, inciso II, da Constituição Federal. Segundo a Recorrente, isso levaria a nulidade do lançamento fiscal, já que os dispositivos da Lei 8.212/1991 que tratam de isenção são inconstitucionais.

Observa-se que o texto constitucional remeteu à lei o estabelecimento das condições necessárias para a obtenção da isenção de contribuições sociais pelas entidades consideradas de assistência social.

O art. 55 da Lei 8.212/1991 veio regulamentar a matéria, estabelecendo os diversos requisitos a serem cumpridos pelas entidades consideradas de assistência social, a fim de obterem isenção da cota patronal, dispondo, em seu § 1º, a obrigatoriedade de se requerer o referido benefício no INSS.

É importante frisar que, no ordenamento jurídico, há a imposição de certos requisitos para que uma entidade venha gozar de isenção/imunidade das contribuições previdenciárias, o que não logrou a empresa Recorrente comprovar.

De sorte que, no caso dos autos, ao contrário do que entendeu a Recorrente, a caracterização da imunidade não depende apenas a empresa ser titulada no Estatuto Social como entidade beneficente, conforme posto na peça recursal, mas ela deverá atender todos os requisitos estabelecidos no art. 55 da Lei 8.212/1991 para usufruir a imunidade aqui tratada, inclusive deverá ser portadora do Certificado e do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS), e seja reconhecida como de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito federal ou municipal. Além disso, para fazer jus ao aludido benefício, é imposta à entidade a obrigação de atender, cumulativamente, ao disposto no art. 55 da Lei 8.212/1991.

O art. 55 da Lei 8.212/1991 estabelecia os seguintes requisitos:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

§ 5º Considera-se também de assistência social beneficente, para os fins deste artigo, a oferta e a efetiva prestação de serviços de pelo menos sessenta por cento ao Sistema Único de Saúde, nos termos do regulamento.

Do dispositivo transcrito, verificamos que o Certificado e o Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS), designado de Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS), são apenas um dos requisitos para que se possa gozar da isenção da cota patronal das contribuições previdenciárias.

Com isso, como não há nos autos a comprovação do deferimento do pedido de isenção, ou até mesmo de tê-lo efetuado pela Recorrente, e, para as competências objeto do lançamento fiscal, não há a demonstração de que a entidade era portadora do Certificado e do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos (CEBAS), fornecido pelo CNAS, é de se considerar inexistente o direito aludido.

Além disso, a Recorrente teve seu direito à imunidade cassado por meio do Ato Cancelatório de Isenção de Contribuições Sociais - AC 01/2009, expedido em 30/04/2009, com fundamento no descumprimento do disposto no inciso II do artigo 55 da Lei 8.212/1991 e no inciso III do artigo 206 do Decreto 3.048/1999. Logo, a partir 01/01/2001, a empresa deixou de ter CEBAS pelo simples fato de não tê-lo requerido, conforme se observa no teor do Ato Cancelatório (fl. 31).

Portanto, as exigências estabelecidas pelo art. 55 da Lei 8.212/1991, que trata especificamente da isenção de contribuições previdenciárias, não permitem a aplicação do art. 14 do CTN, e devem ser atendidas de forma cumulativa para fins de concessão deste benefício.

Como a Recorrente não comprovou o cumprimento dos requisitos insertos no § 1º e no inciso II do art. 55 da Lei 8.212/1991, não pode estar amparada pela “isenção/imunidade”, devendo pois recolher as contribuições inadimplidas lançadas no presente processo, a qual competia, além da verificação do preenchimento dos requisitos exigidos em lei, o reconhecimento do direito à isenção das contribuições previdenciárias mediante emissão de ato administrativo declaratório pelo INSS.

Dessa forma, não há como se acolher a pretensão da Recorrente, para reconhecer sua imunidade relativamente às contribuições à Seguridade Social, pois estando o artigo 55 da Lei 8.212/1991 em perfeita consonância com as disposições constitucionais, e considerando que as exigências ali contidas não foram observadas, fica a empresa obrigada ao recolhimento das contribuições a seu cargo, previstas no artigo 22 da mesma lei, bem como, ao recolhimento das contribuições devidas pelos segurados a seu serviço, nos termos do artigo 30, da referida lei e, de igual modo, efetuar o recolhimento das contribuições devidas às entidades e fundos (chamados de Terceiros).

A Recorrente alega que seja declarada a extinção dos valores lançados até a competência 10/2005, nos termos do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional (CTN).

Tal alegação não será acatada pelos motivos a seguir delineados.

Inicialmente, constata-se que o lançamento fiscal em questão foi efetuado com amparo no art. 45 da Lei 8.212/1991.

Entretanto, a decadência deve ser verificada considerando-se a Súmula Vinculante nº 8, editada pelo Supremo Tribunal Federal, que dispôs o seguinte:

Súmula Vinculante nº 8 do STF: “São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1.569/77 e os artigos

45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

Vale lembrar que os efeitos da súmula vinculante atingem a administração pública direta e indireta nas três esferas, conforme se depreende do art. 103-A, *caput*, da Constituição Federal que foram inseridos pela Emenda Constitucional 45/2004, *in verbis*:

Art. 103-A. *O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei. (g.n.)*

Da análise do caso concreto, verifica-se que embora se trate de aplicação de multa pelo descumprimento de obrigação acessória, há que se verificar a ocorrência de eventual decadência à luz das disposições do Código Tributário Nacional que disciplinam a questão ante a manifestação do STF quanto à inconstitucionalidade do art. 45 da Lei 8.212/1991.

O Código Tributário Nacional trata da decadência no artigo 173, abaixo transcrito:

Art. 173. *O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:*

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo Único - O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Quanto ao lançamento por homologação, o Códex Tributário definiu no art. 150, §4º, o seguinte:

Art. 150. *O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

(...)

§ 4º. *Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse*

prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Tem sido entendimento constante em julgados do Superior Tribunal de Justiça, que nos casos de lançamento em que o sujeito passivo antecipa parte do pagamento da contribuição, aplica-se o prazo previsto no § 4º do art. 150 do CTN, ou seja, o prazo de cinco anos passa a contar da ocorrência do fato gerador, uma vez que resta caracterizado o lançamento por homologação.

No caso, como se trata de aplicação de multa pelo descumprimento de obrigação acessória não há que se falar em antecipação de pagamento por parte do sujeito passivo, assim, para a apuração de decadência, aplica-se a regra geral contida no art. 173, inciso I, do CTN.

Assevere-se que a questão foi objeto de manifestação por parte da Procuradoria da Fazenda Nacional por meio da Nota PGFN/CAT Nº 856/2008 aprovada pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional em 01/09/2008, nos seguintes termos:

“Aprovo. Frise-se a conclusão da presente Nota de que o prazo de decadência para constituir as obrigações tributárias acessórias relativas às contribuições previdenciárias é de cinco anos e deve ser contado nos termos do art. 173, I, do CTN.”

Assim – como a autuação se deu em **11/11/2010**, data da ciência do sujeito passivo (fl. 01), e a multa aplicada decorre do período compreendido entre **01/2005 a 12/2006**, percebe-se que as competências posteriores a 12/2004 não foram atingidas pela decadência tributária, nos termos do art. 173, inciso I, do CTN.

Com isso – como o crédito foi constituído com fundamento no direito potestativo do Fisco em lançar os valores da multa determinados pela legislação vigente –, a preliminar de decadência não será acatada, eis que o lançamento fiscal refere-se ao período de 01/2005 a 12/2006 e as competências posteriores a 12/2004 não estão abarcadas pela decadência tributária.

Diante disso, rejeito a preliminar de decadência ora examinada, e passo ao exame de mérito.

DO MÉRITO:

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

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

Verifica-se que a Recorrente não informou ao Fisco, por intermédio da Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP), todos os fatos geradores das contribuições previdenciárias, relativas à remuneração dos segurados empregados e contribuintes individuais, para as competências 01/2005 a 12/2006, conforme planilhas de fls. 64/65 e ANEXO XXX (fl.617).

Os valores da remuneração dos segurados foram devidamente delineados nas Notificações de números: AIOP 37.292.631-2 (processo 17883.000283/2010-84), AIOP 37.292.632-0 (processo 17883.000284/2010-29), AIOP 37.292.635-5 (processo 17883.000287/2010-62) e AIOP 37.292.636-3 (processo 17883.000288/2010-15).

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

Lei 8.212/1991 – Lei de Custeio da Previdência Social (LCPS):

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

(...)

IV - informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, por intermédio de documento a ser definido em regulamento, dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS.

(...)

§ 5º A apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no parágrafo anterior. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

Esse art. 32, inciso IV e § 5º, da Lei 8.212/1991 é claro quanto à obrigação acessória da empresa e o Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto 3.048/1999, complementa, delineando a forma que deve ser observada para o cumprimento do dispositivo legal, como, por exemplo, o preenchimento e as informações prestadas são de inteira responsabilidade da empresa, conforme preceitua o seu art. 225, inciso IV e §§ 1º a 4º:

Decreto 3.048/1999 – Regulamento da Previdência Social:

Art. 225. A empresa é também obrigada a:

(...)

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

§ 1º As informações prestadas na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social servirão como base de cálculo das contribuições arrecadadas pelo Instituto Nacional do Seguro Social, comporão a base de dados para fins de cálculo e concessão dos benefícios previdenciários, bem como constituir-se-ão em termo de confissão de dívida, na hipótese do não-recolhimento.

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

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

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

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

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

Dentro desse contexto fático, depreende-se do art. 113 do CTN que a obrigação tributária é principal ou acessória e pela natureza instrumental da obrigação acessória, ela não necessariamente está ligada a uma obrigação principal e decorre de cada circunstância fática praticada pela Recorrente, que será verificada no procedimento de Auditoria Fiscal. Em face de sua inobservância, há a imposição de sanção específica disposta na legislação nos termos do art. 115 também do CTN.

Código Tributário Nacional (CTN) – Lei 5.172/1966:

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

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

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

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

(...)

Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática

ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal. (g.n.)

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

Assim, constata-se que as demais alegações expostas na peça recursal reproduzem os mesmos fundamentos esposados na defesa relativa ao lançamento da obrigação previdenciária principal, constituída nos Autos dos processos: 17883.000283/2010-84 (AIOP 37.292.631-2); 17883.000284/2010-29 (AIOP 37.292.632-0); 17883.000287/2010-62 (AIOP 37.292.635-5); e 17883.000288/2010-15 (AIOP 37.292.636-3). Após essas considerações, informo que as conclusões acerca dos argumentos da peça recursal – concernente ao descumprimento da obrigação acessória, no que forem coincidentes, especificamente com relação às verbas pagas a título de bolsas de estudo e de aperfeiçoamento pessoal/aperfeiçoamento docente –, foram devidamente enfrentadas, quando da análise do processo da obrigação principal.

Assim, passarei a utilizar o conteúdo assentado na decisão do processo da obrigação principal para explicitar que os seus elementos fáticos e jurídicos serão parte integrante deste Voto. Isso está em conformidade ao art. 50, § 1º, da Lei 9.784/1999 – diploma que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal –, transcrito abaixo:

Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

(...)

§ 1º. A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão integrante do ato. (g.n.)

Esses processos (17883.000283/2010-84; 17883.000284/2010-29; 17883.000287/2010-62; e 17883.000288/2010-15) assentaram em suas ementas os seguintes termos:

“[...] CERCEAMENTO DE DEFESA. NULIDADE LANÇAMENTO FISCAL. INOCORRÊNCIA.

Se o Relatório Fiscal e as demais peças dos autos demonstram de forma clara e precisa a origem do lançamento, não há que se falar em nulidade do Auto de Infração.

PLANO EDUCACIONAL. AUXÍLIO-EDUCAÇÃO. NÃO CARACTERIZAÇÃO FATO GERADOR. LEGISLAÇÃO POSTERIOR MAIS FAVORÁVEL. APLICAÇÃO EM PROCESSO PENDENTE JULGAMENTO.

Não houve a caracterização do fato gerador sobre a verba paga a título de auxílio-educação (aperfeiçoamento pessoal/aperfeiçoamento docente) aos segurados empregados.

A lei aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado quando deixe de defini-lo como infração ou quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão.

Na superveniência de legislação que estabeleça novos critérios para a averiguação da concessão do auxílio-educação aos segurados empregados, faz-se necessário verificar se a sistemática atual é mais favorável ao contribuinte que a anterior.

BOLSAS DE ESTUDO. FORNECIDAS AOS DEPENDENTES E AOS FUNCIONÁRIOS (EMPREGADOS). NÃO INCIDÊNCIA. LEGISLAÇÃO POSTERIOR MAIS FAVORÁVEL. APLICAÇÃO EM PROCESSO PENDENTE JULGAMENTO.

A concessão de bolsas de estudo aos empregados e aos dependentes, mesmo em se tratando de cursos de graduação e pós-graduação, desde que atenta os requisitos da legislação previdenciária, insere-se na norma de não incidência.

Na superveniência de legislação que estabeleça novos critérios para a averiguação da concessão do auxílio-educação aos segurados empregados e aos dependentes, faz-se necessário verificar se a sistemática atual é mais favorável ao contribuinte que a anterior.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

(processo 17883.000288/2010-15, AIOP 37.292.636-3) [...]”.

Em observância aos princípios da legalidade objetiva, da verdade material e da autotutela administrativa, presentes no processo administrativo tributário, frisamos que os valores da multa aplicados foram fundamentados na redação do art. 32, inciso IV e §§ 4º e 5º, da Lei 8.212/1991, acrescentados pela Lei 9.528/1997. Entretanto, este dispositivo sofreu alteração por meio do disposto nos arts. 32-A e 35-A, ambos da Lei 8.212/1991, acrescentados pela Lei 11.941/2009. Com isso, houve alteração da sistemática de cálculo da multa aplicada por infrações concernentes à GFIP's, a qual deve ser aplicada ao presente lançamento ora analisado, tudo em consonância com o previsto pelo art. 106, inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional.

Assim, quanto à multa aplicada, vale ressaltar a superveniência da Lei 11.941/2009. Para tanto, inseriu o art. 32-A na Lei 8.212/1991, o qual dispõe o seguinte:

Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

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

II - de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por

cento), observado o disposto no § 3º deste artigo. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 1º. Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso II do caput deste artigo, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo fixado para entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não-apresentação, a data da lavratura do auto de infração ou da notificação de lançamento. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

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

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

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

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

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

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

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

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

CTN:

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

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

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

Nesse sentido, entendendo que na execução do julgado, a autoridade fiscal deverá verificar, com base nas alterações trazidas, qual a situação mais benéfica ao contribuinte, se a multa aplicada à época ou a calculada de acordo com o art. 32-A, inciso I, da Lei 8.212/1991.

Esclarecemos que não há espaço jurídico para aplicação do art. 35-A da Lei 8.212/1991, eis que este remete para a aplicação do art. 44 da Lei 9.430/1996, que trata das multas quando do lançamento de ofício dos tributos federais, vejo que as suas regras estão em

outro sentido. As multas nele previstas incidem em razão da falta de pagamento ou, quando sujeito a declaração, pela falta ou inexatidão da declaração, aplicando-se apenas ao valor que não foi declarado e nem pago.

Assim, há diferença entre as regras estabelecidas pelos artigos 32-A e 35-A, ambos da Lei 8.212/1991. Quanto à GFIP não há vinculação com o pagamento. Ainda que não existam diferenças de contribuições previdenciárias a serem pagas, estará o contribuinte sujeito à multa do artigo 32-A da Lei 8.212/1991.

O art. 44 da Lei 9.430/1996 dispõe o seguinte:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

A regra do artigo acima mencionado tem finalidade exclusivamente fiscal, diferentemente do caso da multa prevista no art. 32-A da Lei 8.212/1991, em que independentemente do pagamento/recolhimento da contribuição previdenciária, o que se pretende é que, o quanto antes (daí a gradação em razão do decurso do tempo), o sujeito passivo preste as informações à Previdência Social, sobretudo os salários de contribuição percebidos pelos segurados. São essas informações que viabilizam a concessão dos benefícios previdenciários. Quando o sujeito passivo é intimado para entregar a GFIP, suprir omissões ou efetuar correções, o Fisco já tem conhecimento da infração e, portanto, já poderia autuá-lo, mas isso não resolveria um problema extrafiscal, que é: as bases de dados da Previdência Social não seriam alimentadas com as informações corretas e necessárias para a concessão dos benefícios previdenciários.

Por essas razões é que não vejo como se aplicarem as regras do artigo 44 da Lei 9.430/1996 aos processos instaurados em razão de infrações cometidas sobre a GFIP. E no que tange à “falta de declaração e nos de declaração inexata”, parte também do dispositivo, além das razões já expostas, deve-se observar o Princípio da Especificidade – a norma especial prevalece sobre a geral: o art. 32-A da Lei 8.212/1991 traz regra aplicável especificamente à GFIP, portanto deve prevalecer sobre as regras no art. 44 da Lei 9.430/1996 que se aplicam a todas as demais declarações a que estão obrigados os contribuintes e responsáveis tributários. Pela mesma razão, também não se aplica o art. 43 da mesma lei:

Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até

o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Em síntese, para aplicação de multas pelas infrações relacionadas à GFIP devem ser observadas apenas as regras do art. 32-A da Lei 8.212/1991 que regulam exaustivamente a matéria. É irrelevante para tanto se houve ou não pagamento/recolhimento e, no caso que tenha sido lavrado Auto de Infração de Obrigação Principal (AIOP), qual tenha sido o valor nele lançado.

CONCLUSÃO:

Voto no sentido de CONHECER do recurso e **DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL** para reconhecer que: (i) sejam excluídos os valores apurados nos “**levantamentos 45 e 451 - APERFEIÇOAMENTO PESSOAL**” e nos “**levantamentos BE e BE1 - BOLSA ESTUDO**”; e, posteriormente, (ii) seja recalculada a multa, se mais benéfica ao contribuinte, de acordo com o disciplinado no art. 32-A da Lei 8.212/1991, nos termos do voto.

Ronaldo de Lima Macedo.