



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

Processo nº 36624.014051/2006-22
Recurso nº 158.931 Voluntário
Acórdão nº **2301-003.186 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 20 de novembro de 2012
Matéria CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA
Recorrente SOCIEDADE DE INSTRUÇÃO E BENEFICÊNCIA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Data do fato gerador: 20/10/2006

AUTUAÇÃO. DESCUMPRIMENTO E OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA.
PRAZO DECADENCIAL DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO.

É inconstitucional o artigo 45 da Lei nº 8.212/1991, que trata de decadência de crédito tributário. Súmula Vinculante nº 8 do STF.

TERMO INICIAL: (a) Primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador, se não houve antecipação do pagamento (CTN, ART. 173, I); (b) Fato Gerador, caso tenha ocorrido recolhimento, ainda que parcial (CTN, ART. 150, § 4o).

No caso, trata-se de autuação por descumprimento de obrigação acessória, procedimento de ofício, sem antecipação de pagamento. Aplicável, portanto, a regra do art. 173, I do CTN.

MULTA APLICADA

Nos casos mais benéficos ao sujeito passivo, consoante o disposto no artigo 106 do CTN, a multa deve ser reduzida para adequá-la ao artigo 32-A, da Lei n. 8.212/91.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado: I) Por maioria de votos: a) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para aplicar ao cálculo da multa o art. 32-A, da Lei 8.212/91, caso este seja mais benéfico à Recorrente, nos termos do voto do(a) Redator(a). Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira, que votaram em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para determinar que a multa seja recalculada, nos termos do I, art. 44, da Lei n.º 9.430/1996, como determina o Art. 35-A da Lei 8.212/1991, deduzindo-se as multas aplicadas nos lançamentos correlatos, e que se utilize esse valor, caso seja mais benéfico à Recorrente; II) Por unanimidade de votos: a) em negar provimento ao Recurso nas demais alegações da Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a). Redator designado: Damião Cordeiro de Moraes.

(assinado digitalmente)

MARCELO OLIVEIRA - Presidente e Relator

(assinado digitalmente)

Damião Cordeiro de Moraes - Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcelo Oliveira (Presidente), Bernadete de Oliveira Barros, Damião Cordeiro de Moraes, Mauro Jose Silva, Wilson Antonio de Souza Correa.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário apresentado pelo sujeito passivo, fls. 046, contra decisão de primeira instância, fls. 035, que decidiu pela procedência da autuação.

Segundo a fiscalização, de acordo com o Relatório Fiscal (RF), fls. 008, a autuação deu-se, em síntese, pela Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP), elaborada pelo sujeito passivo, no período de 01/1999 a 12/2005, ter sido preenchida com o código FPAS 639 (Entidade Isenta). Ocorre que a isenção que o sujeito passivo detinha foi cancelada, pelo instrumento próprio, para o período em questão, motivo ensejador da autuação.

Os motivos que ensejaram o lançamento estão descritos no RF e nos demais anexos da autuação.

Contra a autuação, a recorrente apresentou impugnação, fls. 021, acompanhada de anexos, argumentando, em síntese, que:

1. A questão da isenção está sendo tratada em lançamento próprio;
2. Portanto, não há infração alguma, até que se decida a questão contida às constituições de créditos correspondentes;
3. Diante do exposto, requer a insubsistência da infração.

A Delegacia analisou a autuação e a impugnação, julgando procedente a autuação.

Inconformada com a decisão, a recorrente apresentou recurso voluntário, fls. 01680 a 01687, acompanhado de anexos.

No recurso, a recorrente alega, em síntese, que:

1. O descumprimento da norma jurídica esta sendo exaustivamente discutida nos autos das NFLD lavradas, logo o presente Auto de Infração, não poderia ser ainda lavrado, já que a questão da imunidade — isenção da ora Recorrente não foi definitivamente julgada. Assim como as questões relativas à incidência ou não incidência;
2. É a condição de imune ou isenta, incidência ou não incidência, que vão determinar se as Notificações Fiscais de Lançamento de Débito são ou não subsistentes e, por via de consequência, se os Autos de Infração lavrados devem ou não ser anulados;

3. Tendo em vista o exposto, espera e requer o provimento de seu recurso.

Os autos foram enviados ao Conselho, para análise e decisão.

Na análise da Segunda Turma, da Quarta Câmara, da Segunda Seção de Julgamento do CARF decidiu-se pela conversão do julgamento em diligência, a fim de obter, em síntese, informação sobre a decisão quanto ao lançamento por descumprimento de obrigação principal, fls. 083.

A Delegacia de origem prestou as informações solicitadas na diligência, fls. 090, e cientificou o sujeito passivo, que não apresentou novos argumentos.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Marcelo Oliveira, Relator

Sendo tempestivo, CONHEÇO DO RECURSO e passo ao exame de seus argumentos.

DA PRELIMINAR

Quanto às preliminares, devemos verificar a questão da decadência.

Os motivos da autuação estão descritos no RF: apresentação de GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, conforme disposto na Legislação, no período de 01/1999 a 12/2005, fls. 007.

Primeiramente, cabe esclarecer que a autuação foi motivada por descumprimento de obrigação acessória tributária.

A finalidade do ato é que define a regularidade da obrigação imposta pela Administração aos administrados. No caso da presente obrigação acessória a finalidade, na esfera tributária, é a verificação do adimplemento quanto à obrigação principal.

O Supremo Tribunal Federal, conforme entendimento sumulado, Súmula Vinculante de n.º 8, no julgamento proferido em 12 de junho de 2008, reconheceu a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei n.º 8.212 de 1991, nestas palavras:

***Súmula Vinculante n.º 8** “São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.*

Conforme previsto no art. 103-A da Constituição Federal, a Súmula de n.º 8 vincula toda a Administração Pública, devendo este Colegiado aplicá-la.

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.

Uma vez não sendo mais possível a aplicação do art. 45 da Lei n.º 8.212, há que serem observadas as regras previstas no CTN.

A decadência está arrolada como forma de extinção do crédito tributário no inciso V do art. 156 do CTN e decorre da conjugação de dois fatores essenciais: o decurso de certo lapso de tempo e a inércia do titular de um direito.

Esses fatores resultarão, para o sujeito que permaneceu inerte, ou na extinção de seu direito material.

Em Direito Tributário, a decadência está disciplinada no art. 173 e no art. 150, § 4º, do CTN (este último diz respeito ao lançamento por homologação). A decadência, no Direito Tributário, é modalidade de extinção do crédito tributário.

Aplica-se a regra do § 4º, Art. 150 do CTN a lançamentos por homologação, quando houve recolhimento parcial.

Já a regra do I, Art. 173 do CTN aplica-se a lançamento de ofício, sem recolhimento parcial efetuado.

Esse posicionamento possui amparo em decisões do Poder Judiciário.

“Ementa: II. Somente quando não há pagamento antecipado, ou há prova de fraude, dolo ou simulação é que se aplica o disposto no art. 173, I, do CTN.” (STJ. REsp 395059/RS. Rel.: Min. Eliana Calmon. 2ª Turma. Decisão: 19/09/02. DJ de 21/10/02, p. 347.)

...

“Ementa: Em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, a fixação do termo a quo do prazo decadencial para a constituição do crédito deve considerar, em conjunto, os arts. 150, § 4º, e 173, I, do Código Tributário Nacional.

Na hipótese em exame, que cuida de lançamento por homologação (contribuição previdenciária) com pagamento antecipado, o prazo decadencial será de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador.

.... Somente quando não há pagamento antecipado, ou há prova de fraude, dolo ou simulação é que se aplica o disposto no art. 173, I, do CTN.” (STJ. EREsp 278727/DF. Rel.: Min. Franciulli Netto. 1ª Seção. Decisão: 27/08/03. DJ de 28/10/03, p. 184.)

Como não se trata de lançamento por homologação, pois não há recolhimentos há homologar, aplica-se a regra do lançamento de ofício, já que por ser autuação sua natureza sempre será de ofício.

CTN:

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.”

Portanto: o direito de constituir o crédito extingue-se em cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido efetuado o lançamento.

Na presente autuação, a ciência do sujeito passivo ocorreu em 10/2006 e os fatos geradores ocorreram nas competências 01/1999 a 12/2005.

Logo, a recorrente não poderia ter sido autuada pelos motivos anteriores a 12/2000, pois o direito do Fisco nas competências até 11/2000 já estava extinto.

Esclarecemos que a competência 12/2000 não deve ser excluída do cálculo da multa porque a exigibilidade das informações sobre essa competência somente ocorrerá a partir de 01/2001, não decadente, quando poderia ter sido efetuada a autuação.

Por todo o exposto, acato a preliminar ora examinada, e voto em dar parcial provimento ao recurso.

DO MÉRITO

Quanto ao mérito, o sujeito passivo somente propõe que a definição do presente processo deve seguir a definição do processo constante do lançamento por descumprimento de obrigação principal.

Nesse sentido, houve a conversão do julgamento em diligência, que trouxe a decisão proferida, elaborada pela nobre Conselheira Ana Maria Bandeira, que utilizo como razões de decidir:

“A recorrente teve a isenção cancelada pelo INSS em razão de o CEBAS da mesma não ter sido renovado pelo CNAS.

Em suas razões recursais, a entidade argumenta tão somente questões relativas perda da isenção.

A NFLD em tela trata do lançamento da contribuição patronal, a qual o órgão pode efetuar o lançamento em razão do ato cancelatório emitido.

Vale salientar que da decisão de cancelamento de isenção por descumprimento do inciso II (perda do CEBAS) não se admite recurso, conforme dispõe o § 9º do art. 206 do Decreto nº 3.048/1999.

Entretanto, as alegações apresentadas pela recorrente não demonstram que a mesma seria uma entidade isenta de tal sorte a desconstituir o lançamento efetuado. Ao contrário do que arguiu a recorrente, o requisito de que trata o inciso II do art. 55 da Lei nº 8.212/1991, se refere à entidade ser possuidora do registro e do certificado.

A redação do dispositivo, mencionado pela recorrente, que determina que a entidade tenha o registro ou o certificado, já não vige desde que o mesmo foi alterado pela Lei 9.429/96.

Tampouco se pode acolher a alegação de que a entidade teria direito adquirido a isenção nos termos do § 1º do art. 55 da Lei nº 8.212/1991 ou que fizesse jus à imunidade independente do cumprimento de quaisquer requisitos.

Entendo ser conveniente efetuar breve histórico da situação que ensejou o direito adquirido mencionado no § 1º do art. 55 da Lei nº 8.212/91.

A concessão de isenção de contribuições previdenciárias teve início com a Lei nº 3.577, de 04/07/1959 e abrangia as entidades de fins filantrópicos, reconhecidas como de utilidade pública, cujos membros de suas diretorias não percebessem remuneração.

Posteriormente, com a edição do Decreto-Lei nº 1.572 de 01/09/1977, que revogou a Lei nº 3.577/1959, ficou resguardado o direito à isenção das entidades que tinham sido reconhecidas como de utilidade pública pelo Governo Federal até a data de publicação do citado Decreto-Lei e que fossem portadoras do certificado de entidade de fins filantrópicos com validade por prazo indeterminado.

Ressalte-se que as entidades filantrópicas criadas após a publicação do Decreto-Lei nº 1.572 de 01/09/1977 não puderam fazer jus à isenção por falta de amparo legal.

Em 1988, a Constituição Federal veio disciplinar sobre a isenção de contribuições previdenciárias em seu art. 195, § 7º, dispondo que serão isentas de tais contribuições, as entidades beneficentes de assistência social que atendam às condições estabelecidas em lei.

A lei que estabeleceu as condições para que uma entidade fosse isenta das contribuições previdenciárias foi a Lei nº 8.212/91 que dispôs em seu art. 55 os requisitos para o benefício.

Portanto, a entidade que, em 1º de setembro de 1977, data da vigência do Decreto-Lei nº 1.572, detinha Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos, era reconhecida como de Utilidade Pública Federal, encontrava-se em gozo de isenção e cujos diretores não percebiam remuneração, nos termos da Lei nº 3.577, de 04 de julho de 1959, teve garantido o direito à isenção até 31/10/1991, independente de qualquer outro requisito. A partir daí, para a manutenção da isenção passou a ser obrigada a observar os requisitos do art. 55 da Lei nº 8.212/1991.

Seria esse o direito adquirido a que se refere o § 1º do artigo 55, cuja interpretação foi objeto do Parecer CJ/MPS nº 2.901/2002 que dispôs o seguinte:

"Os atos cancelatórios eventualmente feitos pelo INSS com base única e exclusivamente no fato de entidade isenta antes da Lei n.º 8.212, de 1991, não ter requerido novamente a isenção, afrontam o § 1º do art. 55, e devem ser de pronto revistos.

Ante o exposto, conclui-se que, administrativamente, a melhor

interpretação para o § 1º do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, é aquela que garante às entidades isentas pela Lei nº 3.577, de 1959, que continuaram a usufruir o benefício após o Decreto-Lei nº 1.572, de 1977, o direito de não precisarem requerer novamente a isenção ao INSS devendo contudo se adequar a todos os requisitos da nova legislação, ficando sujeita a fiscalização posterior. Também se faz necessários que o INSS revise todos os cancelamentos de isenções que contrariem este Parecer." (g.n.).

De igual sorte, não há que se falar em imunidade concedida pela Constituição sem o cumprimento dos requisitos estabelecidos em lei, cuja existência a própria Carta Magna prevê no 195, § 7º, no sentido de que farão jus à isenção as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

Como tais exigências foram definidas na Lei nº 8.212/91 em seu artigo 55, para manter o usufruto do benefício, a entidade deve cumpri-las, cumulativamente. A necessidade de cumprimento dos requisitos estabelecidos em lei prevista na Constituição Federal para o gozo de isenção já foi objeto de manifestação do Supremo Tribunal Federal, conforme se verifica do trecho extraído do voto do Ministro do STF Moreira Alves no julgamento do Mandado de Injunção nº 232/RJ impetrado em razão da mora em que se encontrava o Congresso Nacional em cumprir a obrigação de legislar decorrente do art. 195, 7º da Constituição Federal:

"Sucedee, porém, que, no caso, o parágrafo 7º do art. 195 não concedeu o direito de imunidade às entidades beneficentes de assistência social, direito esse que apenas não pudesse ser exercido por falta de regulamentação, mas somente lhes outorgou a expectativa de, se vierem a atender as exigências a ser estabelecidas em lei, farão nascer, para si, o direito em causa, o que implica dizer que esse direito não nasce apenas do preenchimento da hipótese de incidência contida na norma constitucional, mas, depende, ainda, das exigências fixadas pela lei ordinária, como resulta claramente do disposto no referido parágrafo 7º."

Tampouco merece acolhida a alegação de que os requisitos para isenção de que trata o § 7º do art. 193, deveriam ser regulados por lei complementar. O legislador constitucional, em outras situações, quando quis remeter a regulação de matéria à lei complementar, o fez expressamente.

Ademais, tal discussão não caberia no âmbito administrativo, uma vez que pelo Princípio da Legalidade, não cabe à autoridade administrativa desconsiderar disposições legais vigentes sob a alegação de que seriam inconstitucionais ou que afrontariam legislação hierarquicamente superior.

Diante do exposto, pode-se concluir que a entidade não se encontra em gozo de isenção do período do lançamento e este deve prevalecer. Portanto,

Voto no sentido de CONHECER do recurso e NEGAR-LHE PROVIMENTO.”

Nesse sentido, acompanho as razões expostas acima, e nego provimento ao recurso.

Quanto à multa lavrada, há questão que devemos decidir.

Houve alteração na legislação que disciplina o cálculo da presente multa.

A Medida Provisória (MP) 449/08, convertida na Lei 11.941/2009, revogou o dispositivo que fundamentava o cálculo da multa: Art. 32, § 4º, da Lei 8.212/91.

O Código Tributário Nacional (CTN) possui determinação sobre o procedimento a ser adotado em caso de alteração no cálculo de multas, em processo não definitivamente julgados, como no presente caso.

CTN:

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.

Portanto, pelo CTN, torna-se obrigatório verificar se a penalidade é menos severa, pois o ato não foi devidamente julgado.

Assim, no que tange ao cálculo da multa, são necessários esclarecimentos, face à nova legislação.

A citada MP alterou a sistemática de cálculo de multa por infrações relacionadas à GFIP.

MP 449/2008:

“Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do art. 32 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 dois por cento ao mês-calendário ou fração, incidente 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 vinte por cento, observado o disposto no § 3º; e

II - de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de dez informações incorretas ou omitidas.

§ 1º Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso I do caput, 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, 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 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.” (NR)

...

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.”

Lei 9.430/1996:

“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** “*

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.

No caso da notificação conexa e já julgada, prevaleceu o valor de multa aplicado nos moldes do art. 35, inciso II, revogado pela MP 449/2008, convertida na Lei 11.941/2009.

No caso da autuação em tela, a multa aplicada ocorreu nos termos do art. 32, inciso IV, § 5º, da Lei nº 8.212/1991 também revogado, o qual previa uma multa no valor de cem por cento da contribuição não declarada, limitada aos limites previstos no § 4º do mesmo artigo.

Para efeitos da apuração da situação mais favorável, há que se observar qual das seguintes situações resulta mais favorável ao contribuinte:

1. Norma anterior, pela soma da multa aplicada nos moldes do art. 35, inciso II, com a multa prevista no art. 32, inciso IV, § 5º, observada a limitação imposta pelo § 4º do mesmo artigo, ou
2. Norma atual, pela aplicação da multa de setenta e cinco por cento sobre os valores não declarados, sem qualquer limitação, excluído o valor de multa mantido na notificação.

Nesse sentido, entendo que na execução do julgado, a autoridade executora do acórdão deverá verificar, com base nas alterações trazidas, a situação mais benéfica ao sujeito passivo.

CONCLUSÃO:

Em razão do exposto, voto pelo provimento parcial do recurso, para, nas preliminares, excluir do cálculo da multa os fatos que a ensejaram até 11/2000, anteriores a 12/2000, nos termos do voto. Quanto ao mérito, voto em dar provimento parcial ao recurso, para recalcular o valor da multa, se mais benéfico ao sujeito passivo, de acordo com o disciplinado no art. 44, I, da Lei n 9.430, de 1996, deduzidos os valores levantados a título de multa nos lançamentos pro descumprimento de obrigações principais correlatos, nos termos do voto.

(assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira

Voto Vencedor

Conselheiro Damião Cordeiro de Moraes

1. No que tange ao valor da multa aplicada, não posso concordar com o posicionamento adotado pelo nobre relator, tendo em vista a superveniência de legislação mais benéfica no que se refere à penalidade por descumprimento de obrigação acessória.

2. Ocorre que a Lei n.º 11.941, de 2009, alterou a Lei n.º 8.212/91 para abrandar os valores da multa aplicada:

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

I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e.

II – de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo.

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

§ 2º Observado o disposto no § 3º deste artigo, as multas serão reduzidas:

I – à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou .

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

§ 3º A multa mínima a ser aplicada será de:

I – R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e.

II – R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos.”

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

a) é regra aplicável a uma única espécie, dentre tantas outras existentes, de declaração: a Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP;

b) é possibilitado ao sujeito passivo entregar a declaração após o prazo legal, corrigi-la ou suprir omissões antes de algum procedimento de ofício que resultaria em autuação;

c) regras distintas para a aplicação da multa nos casos de falta de entrega/entrega após o prazo legal e nos casos de informações incorretas/omitidas; sendo no primeiro caso, limitada a vinte por cento da contribuição;

d) desvinculação da obrigação de prestar declaração em relação ao recolhimento da contribuição previdenciária;

e) reduções da multa considerando ter sido a correção da falta ou supressão da omissão antes ou após o prazo fixado em intimação; e

f) fixação de valores mínimos de multa.

22. Nesse momento, passo a examinar a natureza da multa aplicada com relação à GFIP, sejam nos casos de “*falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo*” ou “*informações incorretas ou omitidas*”.

23. O inciso II do artigo 32-A manteve a desvinculação entre as obrigações do sujeito passivo: acessória, quanto à declaração em GFIP e principal, quanto ao pagamento da contribuição previdenciária devida:

*II – de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, **ainda que integralmente pagas**, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo.*

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

25. E fazendo uma comparação do referido dispositivo com o artigo 44 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996 (que trata das multas quando do lançamento de ofício dos tributos federais) percebe-se que as regras diferem entre si, pois as multas nele previstas incidem em razão da falta de pagamento ou, quando sujeito a declaração, pela falta ou inexatidão da declaração:

LEI Nº 9.430, DE 27 DE DEZEMBRO DE 1996.

Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências.

...

Seção V

Normas sobre o Lançamento de Tributos e Contribuições

Multas de Lançamento de Ofício

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

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

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

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

27. Feitas essas considerações, tenho por certo que as regras postas no artigo 44 aplicam-se aos processos instaurados em razão de infrações cometidas sobre a GFIP. No que se refere à “*falta de declaração e nos de declaração inexata*”, deve-se observar o preceito por meio do qual a norma especial prevalece sobre a geral, uma vez que o artigo 32-A da Lei nº 8.212/1991 traz regra aplicável especificamente a uma espécie de declaração que é a GFIP, devendo assim prevalecer sobre as regras do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 o qual se aplicam a todas as demais declarações a que estão obrigados os contribuintes e responsáveis tributários. Pela mesma razão, também não pode ser aplicado o artigo 43 da mesma lei:

“Auto de Infração sem Tributo

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

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

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

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

30. Os dispositivos legais não são interpretados em fragmentos, mas dentro de um conjunto que lhe dê unidade e sentido. As disposições gerais nos artigos 44 e 61 são apenas partes do sistema de cobrança de tributos instaurado pela Lei nº 9.430/1996. Quando da falta de pagamento de tributos são cobradas, além do principal e juros moratórios, valores relativos às penalidades pecuniárias, que podem ser a **multa de mora**, quando embora a destempo tenha o sujeito passivo realizado o pagamento/recolhimento antes do procedimento de ofício, ou a **multa de ofício**, quando realizado o lançamento para a constituição do crédito. Essas duas espécies são excludentes entre si. Essa é a sistemática adotada pela lei. As penalidades pecuniárias incluídas nos lançamentos já realizados antes da MP nº 449/1996 são, por essa nova sistemática aplicável às contribuições previdenciárias, **conceitualmente multa de ofício** e pela **sistemática anterior multa de mora**. Do que resulta uma conclusão inevitável: independentemente do nome atribuído, a multa de mora cobrada nos lançamentos anteriores à MP nº 449/1996 não é a mesma da multa de mora prevista no artigo 61 da Lei nº 9.430/1996. Esta somente tem sentido para os tributos recolhidos a destempo, mas espontaneamente, sem procedimento de ofício. Seguem transcrições:

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

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

Seção IV

Acréscimos Moratórios Multas e Juros

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

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

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

Redação anterior do artigo 35:

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

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

- a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação;*
- b) quatorze por cento, no mês seguinte;*
- c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação;*

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

- a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação;*
- b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação;*
- c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS;*
- d) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa;"*

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

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

...

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

- a) quando deixe de defini-lo como infração;*
- b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;*
- c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática."*

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

33. Portanto, nos casos mais benéficos ao sujeito passivo, consoante o disposto no artigo 106 do CTN, a multa deve ser reduzida para adequá-la ao artigo 32-A.

Porém, nos casos em a multa contida no auto-de-infração é inferior à que seria aplicada pelas novas regras, não há como se falar em retroatividade.

34. Aplica-se, portanto, a regra inovadora da legislação previdenciária, haja vista que os autos informam que a espécie é de declaração de GFIP, conforme colho do voto do douto relator:

“Segundo a fiscalização, de acordo com o Relatório Fiscal (RF), fls. 008, a autuação deu-se, em síntese, pela Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP), elaborada pelo sujeito passivo, no período de 01/1999 a 12/2005, ter sido preenchida com o código FPAS 639 (Entidade Isenta). Ocorre que a isenção que o sujeito passivo detinha foi cancelada, pelo instrumento próprio, para o período em questão, motivo ensejador da autuação.”

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

36. Neste ponto, dou provimento parcial ao recurso.

CONCLUSÃO

37. Ante ao exposto, CONHEÇO do recurso voluntário, para, neste ponto específico, DAR-LHE PROVIMENTO, apenas para que seja aplicada a multa prevista no artigo 32-A, da Lei 8.212/91, caso seja mais benéfica da norma em favor do contribuinte.

(assinado digitalmente)

Damião Cordeiro de Moraes - Redator