



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

**Processo n°** 37094.003349/2006-13  
**Recurso n°** 260.708 Voluntário  
**Acórdão n°** **2402-001.915 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 23 de agosto de 2011  
**Matéria** AUTO DE INFRAÇÃO: GFIP. FATOS GERADORES  
**Recorrente** FIDENE - FUNDAÇÃO DE INTEGRAÇÃO DESENVOLVIMENTO E EDUCAÇÃO DO NOROESTE DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Período de apuração: 01/01/1999 a 30/06/2006

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - DESCUMPRIMENTO - INFRAÇÃO**

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

DECADÊNCIA - ARTS 45 E 46 LEI Nº 8.212/1991 - INCONSTITUCIONALIDADE - STF - SÚMULA VINCULANTE - OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS - ART 173, I, CTN

De acordo com a Súmula Vinculante nº 08, do STF, os artigos 45 e 46 da Lei nº 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, I, do CTN.

**BOLSAS DE ESTUDOS - DEPENDENTES - BASE DE CÁLCULO**

Os descontos em mensalidades concedidos aos filhos ou dependentes dos empregados da entidade integram o salário de contribuição por não se enquadrar em nenhuma das hipóteses isentivas previstas no § 9º do artigo 28 da Lei nº 8.212/91.

**INCONSTITUCIONALIDADE/ILEGALIDADE**

É prerrogativa do Poder Judiciário, em regra, a arguição a respeito da constitucionalidade e, em obediência ao Princípio da Legalidade, não cabe ao julgador no âmbito do contencioso administrativo afastar aplicação de dispositivos legais vigentes no ordenamento jurídico pátrio sob o argumento de que seriam inconstitucionais

LEGISLAÇÃO POSTERIOR - MULTA MAIS FAVORÁVEL -  
APLICAÇÃO

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.

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 para adequação da multa ao artigo 32-A da Lei nº 8.212/91, caso mais benéfica, e em reconhecer a decadência de parte do período lançado, nos termos do artigo 173, I do CTN

Júlio César Vieira Gomes – Presidente

Ana Maria Bandeira- Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Júlio César Vieira Gomes, Ana Maria Bandeira, Lourenço Ferreira do Prado, Ronaldo de Lima Macedo, Tiago Gomes de Carvalho Pinto e Nereu Miguel Ribeiro Domingues.

## Relatório

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

Segundo o Relatório Fiscal da Infração (fls. 229), a empresa entregou a Guia de Recolhimento do FGTS e de Informações à Previdência Social- GFIP. omitindo os valores dos descontos concedidos aos estudantes, dependentes dos funcionários que trabalham na Universidade, os valores pagos para cooperativa de prestação de serviços mediante cessão de mão de obra e para alguns contribuintes individuais, conforme relatório de fatos geradores em anexo.

A auditoria fiscal informa que a empresa é filantrópica com isenção da quota patronal. Para o cálculo da multa até a competência 05/2003, considerou-se contribuição não declarada somente a parte descontada ou devida dos segurados empregados. A partir de 06/2003 considerou-se como contribuição não declarada a parte patronal (20% + 1% de GILRAT), o desconto ou valor devido dos empregados e contribuições devidas sobre pagamentos efetuados à cooperativas de trabalho (como se fosse empresa normal, sem usufruto de isenção)

A autuada apresentou defesa (fls. 236/296 – Vol II) onde apresenta histórico da instituição que seria mantenedora da Universidade Regional do Noroeste do Estado do Rio Grande do Sul – UNIJUÍ, seus objetivos e seu caráter público comunitário.

Afirma que presta assistência social beneficente e que seu resultado operacional é direcionado à prestação de serviços à população alvo de sua atuação, que aplica integralmente as rendas, os recursos e o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento dos objetivos institucionais.

Argumenta que cumpre todos os dispositivos do art. 14 do Código Tributário Nacional e qualifica-se como sendo instituição detentora do direito líquido e certo de usufruir a imunidade tributária estabelecida pelo Artigo 150, Inciso VI, letra "c" e pelo Artigo 195, § 7º da Constituição Federal brasileira.

Aduz que a auditoria fiscal alegou que a mesma omitiu na GFIP os valores dos descontos de mensalidades concedidos aos estudantes dependentes dos empregados da FIDENE, por força de Convenção Coletiva de Trabalho, os quais foram considerados como salário indireto e salário de contribuição.

Tais valores ainda ensejaram o lançamento das contribuições correspondentes na NFLD nº 37.048.433-9, também impugnada.

Alega que em ações fiscais anteriores tais valores não foram considerados como integrantes do salário de contribuição e que se este passivo de débito previdenciário estará sendo efetivado, o é por exclusiva desídia, culpa e responsabilidade do INSS.

Requer que o julgamento do presente auto de infração se dê conjuntamente com a notificação citada e que tal tributação não tem amparo legal, eis que o acesso à EDUCAÇÃO, como direito fundamental do cidadão, proporcionado pelo empregador aos seus empregados e aos seus respectivos dependentes, está fora do alcance do Poder tributante do INSS e de qualquer outro Órgão tributário.

Considera que a aplicação da presente autuação antes do julgamento da matéria de mérito na NFLD nº 37.048.433-9 fere os princípios do devido processo legal, da contestação e da ampla defesa.

Quanto a alegação de omissão na GFIP de valores pagos para cooperativa de prestação de serviços mediante cessão de mão de obra, a autuada informa que por um entendimento errôneo e lapso administrativo do Setor Administrativo responsável pelo preenchimento da GFIP, não tinha este o conhecimento de que os pagamentos efetivado à UNIMED, correspondente ao Plano de Saúde dos funcionários da FIDENE, deveria ser registrado na GFIP como pagamento à Cooperativa de Prestação de Serviço.

Informa que já providenciou a retificação de todas as GFIP's informando os pagamentos realizados à UNIMED, ou seja, já corrigiu a falta apontada pelo Auditor Fiscal da Previdência Social conforme comprovam os documentos em anexo, portanto, faz jus e requer a relevação da multa aplicada.

Quanto aos valores omitidos referentes a pagamentos efetuados a contribuintes individuais, afirma que os pagamentos foram efetuados a índios que exerceram atividades específicas em projetos de pesquisa e extensão.

O Setor Administrativo da entidade entendeu que por se tratar de índios que estariam sob a tutela da FUNAI, os mesmos estariam isentos de contribuições previdenciárias.

Entretanto, como a auditoria fiscal informou que tal procedimento não seria correto, a entidade efetuou a retificação de todas as GFIPs e, de igual forma, solicita relevação da multa.

Argumenta que no exercício de 2003 já teria havido ação fiscal e que os apontamentos da Ação Fiscal relativos àquele exercício já foram todos equacionados e regularizados naquela oportunidade, razão pela qual não podem ser novamente, relançados sob o mesmo objeto e fundamento.

Com relação ao fundamento utilização para a aplicação da multa, informa que existe decisão judicial transitada em julgado que conferiu à FIDENE o direito de auferir a imunidade constitucional inserida no Art. 7º do art. 195 da Constituição Federal e, por conseguinte, da isenção/imunidade da contribuição social de que tratam os artigos 22 e 23 da Lei n.8.212/91, enquanto a FIDENE preencher os requisitos elencados do art. 14 do Código Tributário Nacional.

Alega que não há qualquer instrumento jurídico, como no caso o Decreto 4.729, de 09.06.2003, capaz de desconstituir uma sentença transitada em julgado.

Portanto, é totalmente arbitrária e ilegal a aplicação da multa com base no art. 284, II do Decreto 3.048/99, na redação dada pelo Decreto 4.729/2003 que se revela inconstitucional.

Os autos foram encaminhados em diligência que resultou no despacho de folha 991 – Vol IV onde a auditoria fiscal informa que a recorrente corrigiu parcialmente a falta e que na ação fiscal realizada em 2004, houve a lavratura de LDC – Lançamento de Débitos Confessados e auto de infração sob o mesmo fundamento do presente.

Em razão da autuada ser reincidente, a multa correspondente às faltas corrigidas foram atenuadas em 50%.

A autuada foi intimada e manifestou-se (fls. 1016/1090 – Vol V) onde efetua a repetição das alegações já apresentadas, porém, inova na alegação de que houve decadência de parte do crédito.

Pelo Acórdão nº 18-9.341 (fls. 1140/1444 – vol V), a 3ª Turma da DRJ/Santa Maria (RS) considerou o lançamento procedente em parte para reconhecer a decadência com fulcro no art. 173, Inciso I, do CTN em face da Súmula Vinculante nº 8 do Supremo Tribunal Federal, bem como para atenuar a multa relativamente às retificações efetuadas pela autuada.

Contra tal decisão, a autuada apresentou recurso tempestivo (fls. 1148/1218 – Vol V) onde efetua a repetição das alegações de defesa.

Os autos foram enviados à 4ª Câmara da 2ª Seção do CARF que pela Resolução nº 2402-000.112 (fls. 1240/1242) converteu o julgamento em diligência.

A recorrente questionou os valores correspondentes aos descontos concedidos aos estudantes, dependentes dos funcionários que trabalham na Universidade.

As contribuições correspondentes tais fatos geradores foram objeto da NFLD nº 37.048.433-9 que a recorrente entendeu que deveria ser julgada juntamente com o presente recurso.

A diligência foi solicitada com a finalidade de que fosse informado o destino da notificação citada, uma vez que o processo não foi localizado no CARF.

Em resposta, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Ijuí (RS) informou que a NFLD nº 37.048.433-9 já teve trânsito em julgado administrativo e encontra-se inscrita em Dívida Ativa da União.

Também juntou aos autos a decisão de primeira instância (fls. 1246/1250) e o Acórdão da 6ª Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes (fls. 1252/1259).

É o relatório.

## Voto

Conselheira Ana Maria Bandeira, Relatora

O recurso é tempestivo e não há óbice ao seu conhecimento.

Embora não tenha sido argüido pela recorrente, a decadência deve ser verificada de ofício, considerando-se a Súmula Vinculante nº 8, editada pelo Supremo Tribunal Federal, que dispôs o seguinte:

**Súmula Vinculante 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”

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 nº 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 nº 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.”*

Nesse sentido, entendo que o direito de aplicação da multa pelo descumprimento da obrigação acessória encontra-se decaído até a competência **11/2000**, inclusive, uma vez que a ciência do sujeito passivo ocorreu no exercício de **2006**.

Assim, a multa aplicada até a competência citada deverá ser excluída da presente autuação.

A presente autuação refere-se ao descumprimento de obrigação acessória que consiste em deixar de declarar em GFIP fatos geradores.

Os fatos geradores não informados em GFIP foram os descontos concedidos aos estudantes, dependentes dos funcionários que trabalham na Universidade, os valores pagos para cooperativa de prestação de serviços mediante cessão de mão de obra e para alguns contribuintes individuais.

Quanto aos valores pagos para cooperativa de prestação de serviços mediante cessão de mão de obra e para alguns contribuintes individuais, a recorrente nada questiona, tendo, inclusive, efetuado a correção da falta.

No entanto, mantém o inconformismo quanto aos descontos concedidos a estudantes, dependentes de funcionários que trabalham da Universidade.

As contribuições relativas a tais fatos geradores foram objeto da lançamento, também impugnado, o qual resultou em recurso julgado pela então 6ª Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes que pelo Acórdão nº 206-00.155 negou provimento ao recurso, por unanimidade.

Da análise de mérito, pode-se citar trecho do voto de lavra do Conselheiro Rogério de Lellis Pinto:

*Diante de tais premissas, e em óbvia consequência, as bolsas de estudos, concedidas pela Recorrente a alguns dos filhos de seus funcionários, professores e administrativos, não fogem ao conceito de salário-de-contribuição estampado no artigo 28 da Lei nº 8.212/91, nem se enquadram na isenção prevista na alínea "t" do § 9º do mesmo artigo acima.*

*Por outro lado, não vejo ainda que o simples fato de decorrerem de estipulação constante em convenção coletiva, possam imprimir às referidas bolsas de estudo, o caráter eventual para fins de enquadramento na isenção prevista no item 7 da alínea "e" do § 9º do artigo 28 da Lei de Custeio, que diz não integrar o salário os ganhos eventuais. Isso porque, os pagamentos dos benefícios em questão, foram pagos pelo Recorrente mensalmente aos seus obreiros, e não "uma vez ou outra como seria necessário para ser tido como eventual, constituindo-se na verdade, em ganho habitual, portanto, integrante do salário.*

Assim, prevalecendo, no mérito, a notificação, reconhece-se que as os descontos nas mensalidade de dependentes dos funcionários da Universidade fornecidos são fatos geradores de contribuições previdenciárias e devem ser declarados em GFIP.

A recorrente alega que existe decisão judicial transitada em julgado que conferiu à FIDENE o direito de auferir a imunidade constitucional inserida no Art. 7º do art. 195 da Constituição Federal e, por conseguinte, da isenção/imunidade da contribuição social de que tratam os artigos 22 e 23 da Lei n.8.212/91, enquanto a FIDENE preencher os requisitos elencados do art. 14 do Código Tributário Nacional.

Alega que não há qualquer instrumento jurídico, como no caso o Decreto 4.729, de 09.06.2003, capaz de desconstituir uma sentença transitada em julgado e que o referido decreto seria inconstitucional.

Vale salientar que a multa aplicada teve por base a legislação vigente à época e que não caberia ao julgador no âmbito administrativo afastar aplicação de dispositivo legal vigente no ordenamento jurídico sob o argumento que este seria inconstitucional.

Verifica-se que a alegação acima tem por escopo questionar o valor da multa aplicada que a partir da alteração trazida pelo Decreto nº 4.729/2003 passou a ser calculada da mesma forma utilizada para o cálculo da multa das empresas que não usufruem do benefício da isenção.

Tal questionamento pode vir a ser atendido em razão da possibilidade de aplicação com base no princípio da retroatividade benigna da lei, no caso, a Lei nº 11.941/2009.

A Lei nº 11.941/2009 alterou a sistemática de cálculo de multa por infrações relacionadas à GFIP.

Para tanto, 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 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 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, 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;*

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

Diante da alteração trazida pela Lei nº 11.941/2009, há que se verificar a aplicabilidade do princípio da retroatividade benigna da lei previsto no art. 106 do CTN, *in verbis*:

*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.”*

Quanto ao dispositivo da legislação aplicável para fins de comparação entre a multa atual e a multa aplicada à época do lançamento, permito-me com a devida vênia, transcrever trecho do voto do Conselheiro Júlio César Vieira Gomes a respeito da matéria:

*Podemos identificar nas regras do artigo 32-A os seguintes elementos:*

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

*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;*

*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;*

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

*reduções da multa considerando ter sido a correção da falta ou supressão da omissão antes ou após o prazo fixado em intimação; e fixação de valores mínimos de multa.*

*Inicialmente, esclarece-se que a mesma lei revogou as regras anteriores que tratavam da aplicação da multa considerando cem por cento do valor devido limitado de acordo com o número de segurados da empresa:*

*Art. 79. Ficam revogados:*

*I – os §§ 1º e 3º a 8º do art. 32, o art. 34, os §§ 1º a 4º do art. 35, os §§ 1º e 2º do art. 37, os arts. 38 e 41, o § 8º do art. 47, o § 2º do art. 49, o parágrafo único do art. 52, o inciso II do caput do art. 80, o art. 81, os §§ 1º, 2º, 3º, 5º, 6º e 7º do art. 89 e o parágrafo único do art. 93 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991;*

*Para início de trabalho, como de costume, deve-se 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”.*

*No inciso II do artigo 32-A em comento o legislador manteve a desvinculação que já havia 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.*

*Portanto, temos que o sujeito passivo, **ainda que tenha efetuado o pagamento de cem por cento das contribuições previdenciárias, estará sujeito à multa de que trata o dispositivo.***

*Comparando 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, vejo que as 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**. Melhor explicando essa diferença, apresentamos o seguinte exemplo: o sujeito passivo, obrigado ao pagamento de R\$ 100.000,00 apenas declara em DCTF R\$ 80.000,00, embora tenha efetuado o pagamento/recolhimento integral dos R\$ 100.000,00 devidos, qual seria a multa de ofício a ser aplicada? **Nenhuma**. E se houvesse pagamento/recolhimento parcial de R\$ 80.000,00? Incidiria a multa de 75% (considerando a inexistência de fraude) sobre a diferença de R\$ 20.000,00. Isto porque a multa de ofício existe como decorrência da constituição do crédito pelo fisco, isto é, de ofício através do lançamento. Caso todo o valor de R\$ 100.000,00 houvesse sido declarado, ainda que não pagos, a DCTF já teria constituído o crédito tributário sem necessidade de autuação.*

*A diferença reside aí. 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 nº 8.212, de 24/07/1991. Seguem transcrições:*

*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.*

*A DCTF tem finalidade 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, 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 extra-fiscal: 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 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 artigo 32-A da Lei nº 8.212/1991 traz regra aplicável especificamente à GFIP, portanto deve prevalecer sobre as regras no artigo 44 da Lei nº 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 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.*

*Em síntese, para aplicação de multas pelas infrações relacionadas à GFIP devem ser observadas apenas as regras do artigo 32-A da Lei nº 8.212/1991 que regulam exhaustivamente a matéria. É irrelevante para tanto se houve ou não pagamento/recolhimento e, nos casos que tenha sido lavrada NFLD (período em que não era a GFIP suficiente para a*

*constituição do crédito nela declarado), qual tenha sido o valor nela lançado.*

*E, aproveitando para tratar também dessas NFLD lavradas anteriormente à Lei nº 11.941, de 27/05/2009, não vejo como lhes aplicar o artigo 35-A, que fez com que se estendesse às contribuições previdenciárias, a partir de então, o artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, pois haveria retroatividade maléfica, o que é vedado; nem tampouco a nova redação do artigo 35. 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/recolhimento 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 Lei nº 11.941, de 27/05/2009 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 Lei nº 11.941, de 27/05/2009 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;*

*Retomando os autos de infração de GFIP lavrados anteriormente à Lei nº 11.941, de 27/05/2009, há um caso que parece ser o mais controvertido: o sujeito passivo deixou de realizar o pagamento das contribuições previdenciárias (para tanto foi lavrada a NFLD) e também de declarar os salários de contribuição em GFIP (lavrado AI). Qual o tratamento do fisco? Por tudo que já foi apresentado, não vejo como bis in idem que seja mantida na NFLD a multa que está nela sendo cobrada (ela decorre do falta de pagamento, mas não pode retroagir o artigo 44 por lhe ser mais prejudicial), sem prejuízo da multa no AI pela falta de declaração/omissão de fatos geradores (penalidade por infração de obrigação acessória ou instrumental para a concessão de benefícios previdenciários). Cada uma das multas possuem motivos e finalidades próprias que não se confundem, portanto inibem a sua unificação sob pretexto do bis in idem.*

*Agora, temos que o valor da multa no AI deve ser reduzido para ajustá-lo às novas regras mais benéficas trazidas pelo artigo 32-A da Lei nº 8.212/1991. Nada mais que a aplicação do artigo 106, inciso II, alínea "c" do CTN (...)*

*Certamente, nos eventuais casos em a multa contida no auto-de-infração é inferior à que seria aplicada pelas novas regras (por exemplo, quando a empresa possui pouquíssimos segurados, já que a multa era proporcional ao número de segurados), não há como se falar em retroatividade.*

*Outra questão a ser examinada é a possibilidade de aplicação do §2º do artigo 32-A:*

*§ 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.*

*Deve ser esclarecido que o prazo a que se refere o dispositivo é aquele fixado na intimação para que o sujeito passivo corrija a falta. Essa possibilidade já existia antes da Lei nº 11.941, de 27/05/2009. Os artigos 291 e 292 que vigoram até sua revogação pelo Decreto nº 6.727, de 12/01/2009 já traziam a relevação e a atenuação no caso de correção da infração.*

*E nos processos ainda pendentes de julgamento neste Conselho, os sujeitos passivos autuados, embora pudessem fazê-lo, não corrigiram a falta no prazo de impugnação; do que resultaria a redução de 50% da multa ou mesmo seu cancelamento. Entendo, portanto, desnecessária nova intimação para a correção da falta, oportunidade já oferecida, mas que não interessou ao autuado. Resulta daí que não retroagem as reduções no §2º:*

*Art.291. Constitui circunstância atenuante da penalidade aplicada ter o infrator corrigido a falta até o termo final do prazo para impugnação.*

*§1º A multa será relevada se o infrator formular pedido e corrigir a falta, dentro do prazo de impugnação, ainda que não contestada a infração, desde que seja o infrator primário e não tenha ocorrido nenhuma circunstância agravante.*

...

*CAPÍTULO VI - DA GRADAÇÃO DAS MULTAS Art.292. As multas serão aplicadas da seguinte forma:*

...

*V - na ocorrência da circunstância atenuante no art. 291, a multa será atenuada em cinquenta por cento.*

*Por tudo, voto pelo provimento parcial do recurso apenas para reconhecer o direito de retroatividade do artigo 32-A, incisos I e II da Lei nº 8.212, de 24/07/1991.*

Pelas considerações transcritas, entendo que, de fato, no presente caso, a legislação a ser observada para fins de apurar o valor atual da multa para fins de comparação com a legislação anterior é o art. 32-A, Incisos I e II da Lei nº 8.212/1991.

Diante do exposto e de tudo o mais que dos autos consta.

Voto no sentido de CONHECER DO RECURSO E DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL para reconhecer que ocorreu a decadência até a competência 11/2000, inclusive e para que o valor da multa seja recalculado, se mais benéfico ao contribuinte, de acordo com o disciplinado no art. 32-A, Incisos I e II da Lei nº 8.212/1991.

É como voto.

Ana Maria Bandeira