



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10630.001154/2010-36  
**Recurso** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** **9202-008.774 – CSRF / 2ª Turma**  
**Sessão de** 25 de junho de 2020  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** FUNDACAO FAFILE DE CARANGOLA

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 31/10/2008 a 31/12/2009

RELEVAÇÃO DE PENALIDADE. MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA.

Não há que se falar em relevação de penalidade, quando o respectivo lançamento é efetuado após a revogação da norma que previa a atenuante.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em dar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Paula Fernandes, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Maurício Nogueira Righetti, João Victor Ribeiro Aldinucci, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo.

**Relatório**

Trata-se de lançamento para exigência de multa pelo descumprimento de obrigação acessória caracterizada pelo fato de o Contribuinte ter deixado de apresentar ou apresentar fora do prazo a declaração a que se refere a Lei n. 8.212, de 24.07.91, art. 32, inciso

IV, paragrafo 9º, acrescentado pela Lei n. 9.528, de 10.12.97 e redação da MP n. 449, de 03.12.2008, convertida na Lei n. 11.941, de 27.05.2009.

Após o trâmite processual a 3ª Turma Especial deu provimento parcial ao recurso para relevar a multa lavrada nas competências de outubro a novembro de 2008. Segundo entendimento do Colegiado, ainda que o lançamento tenha sido lavrado após a revogação do art. 291, §1º do Decreto nº 3.048/99, considerando que o Contribuinte apresentou os documentos solicitados no prazo de defesa, sendo primário e não tendo sido apurado qualquer agravante a multa deveria ser relevada segundo a legislação vigente nas datas das respectivas competências.

O acórdão recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Exercício: 2008, 2009

INFORMAR FATOS GERADORES DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS EM GFIP.

Deixar de informar em GFIP os fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias constitui infração ao artigo 32, Inciso IV, da Lei nº 8.212/1991, na redação dada pela Lei nº 9.528/1997, e artigo 225, IV, do Decreto n. 3.048/1999.

RELEVAÇÃO DAS MULTAS. INFRAÇÃO REFERENTE A FATOS GERADORES ATÉ 01/2009. APLICAÇÃO DO ART. 144 DO CTN.

O Decreto 3.048/99 revogou o disposto no art. 291, §1º, do Regulamento da Previdência Social, que conferia a relevação das multas se o infrator corrigir as faltas, for primário e não houver circunstância agravante. Indiferentemente da revogação, o contribuinte tem direito ao benefício se os fatos geradores apontados tiverem ocorrido até a edição da publicação da alteração, por conta da aplicação do art. 144 do CTN.

Recurso Voluntário Provido Em Parte - Crédito Tributário Mantido em Parte

Intimada do acórdão a Fazenda Nacional, citando como paradigma os acórdãos 2402-002.679 e 2403-001.057, apresentou recurso especial sustentando não ser possível a relevação da multa quando o auto de Infração pelo descumprimento de obrigação acessória é lavrado após a data da revogação do benefício do art. 291 do Decreto 3.408/99.

Contrarrazões do contribuinte pugnando pela manutenção da decisão recorrida.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri - Relatora

O recurso preenche os pressupostos formais e, ratificando o despacho de admissibilidade, deve ser conhecido.

Conforme exposto no relatório, trata-se de recurso especial interposto pela Fazenda Nacional contra decisão da turma *a quo* que deu provimento parcial ao recurso voluntário para relevar parte da multa aplicada.

No caso concreto foi lançada multa pela falta de entrega e entrega fora do prazo da GFIP: “empresa deixou de entregar a Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informação Previdência Social - GFIP, na competência 13/2008, bem como entregou a GFIP com atraso (após o prazo fixado na legislação) nas competências out/2008 a dez/2008, de jan/2009 a jul/2009, dez/2009 e 13º/2009” (fls. 15).

Para o Colegiado Recorrido, por força do art. 144 do CTN, considerando que o permissivo da relevação da multa do art. 291 do Decreto nº 3.048/99 vigorou até 13.01.2009 e considerando o cumprimento dos demais requisitos, deveriam se canceladas as multas das competências de outubro a dezembro de 2008 – mesmo que o lançamento tenha sido constituído em data posterior a revogação do dispositivo. Destacou o Relator:

Contudo, observando-se o ato infracional ocorreu antes da publicação do Dec. 6727/2009, o momento da incidência das normas referentes à data de ocorrência do fato gerador da norma sancionadora deve observar o art. 144 do CTN, in verbis:

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

Assim, considerando que a recorrente apresentou os documentos solicitados no prazo de defesa, sendo primário e não ter sido apurado qualquer agravante, bem como que as regras aplicáveis ao caso é a da data da infração deve ser a multa relevada.

Em que pese a argumentação do acórdão recorrido e aquela apresentada em sede de contrarrazões, entendo que não se trata aqui de discutir se a antiga regra do art. 291 do Decreto nº 3.048/99 tinha natureza material ou processual e sim de analisarmos em que momento ela poderia efetivamente ser aplicada pela autoridade competente. Referido dispositivo, possuía a seguinte redação:

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.

...

Observa-se do dispositivo que a multa poderia ser relevada se a falta fosse corrigida até o prazo final para impugnação, ou seja, trata-se de norma cuja imposição estava condicionada à realização do lançamento e caberia à autoridade fiscal aplicá-la.

A infração ora imputada somente foi caracterizada a partir do lançamento e não no momento em que o contribuinte teria deixado de observar a obrigação de fazer imposta pelo art. 32, da Lei nº 8.212/91, por se tratar de uma infração por ato contrário a lei, não se pode dizer que penalidade já existia desde a data em que as GFIPs deveriam ter sido entregues, razão pela qual deve-se afastar a ultratividade da circunstância atenuante.

É importante mencionar, como já dizia Hugo de Brito Machado (in *Curso de Direito Tributário*, 22ª ed., São Paulo: Malheiros, 2003), que as multas não possuem exatamente o mesmo regime jurídico do tributo, tanto é assim que algumas normas aplicam-se às multas e não se aplicam aos tributos. “Os arts. 106 e 112 do Código Tributário Nacional oferecem exemplos de normas que integram o regime jurídico das multas, tornando-o distinto do regime jurídico do tributo”. Neste cenário, o art. 144 seria norma de aplicação restrita às obrigações principais, devendo as penalidades serem regidas pela legislação da data do lançamento.

Nem mesmo o art. 113 do CTN tem o condão de equiparar os regimes jurídicos das obrigações acessórias ao das principais, o que este dispositivo assegura são privilégios para exigência da penalidade pecuniária decorrente de ato ilícito. O professor Sacha Calmon no artigo “Sanções Tributárias”, publicado na Revista da Faculdade de Direito da UFMG n.º 22, tratou desta diferença:

Diferente, no caso, é a hipótese de incidência da NORMA que prevê o tributo e da NORMA que estipula a multa. O TRIBUTO tem por hipótese de incidência um fato lícito e a penalidade um fato ilícito. Por isso mesmo, é contraditório a desafiar harmonização o art. 113, § 3º do mesmo C.T.N., assim vazado:

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

Em verdade, jurídica e logicamente é impossível uma obrigação de fazer ou não-fazer, como é o caso da obrigação acessória, METAMORFOSEAR-SE em obrigação de dar, como é o caso da chamada obrigação tributária principal. Isto é tão notório que dispensa demonstração, mormente porque, o fator jurídico da referida metamorfose é o “simples fato” do descumprimento da obrigação acessória, isto é, o “simples fato” de ter o obrigado cometido infração ao dever (ter cometido um ilícito). Quis o autor do Código, sem dúvida, fixar alguns momentos de fenomenologia jurídica:

- a) A existência de uma obrigação de fazer ou não-fazer;
- b) O descumprimento dessa obrigação;
- c) A imposição de uma penalidade ao infrator, por não ter cumprido a obrigação;
- d) A exigência pelo Estado do “quantum monetário” da penalidade como se fora um TRIBUTO, vez que o pagamento da multa é uma prestação (obrigação de dar, semelhante a obrigação tributária principal).

...

Quis dizer, afinal, que as multas tributárias seriam cobradas como se TRIBUTO fossem, gozando dos mesmos privilégios do CRÉDITO TRIBUTÁRIO. Por isso, nesse mesmo art. 113, § 1º, depois de expressar que a obrigação principal “surge com a ocorrência do fato gerador” — com o que reconhece, na origem, a diversidade entre ela e a obrigação acessória que “decorre da legislação tributária” (art. 113, § 2o) — declara que o “objetivo” da mesma é “o pagamento do tributo ou penalidade pecuniária”. A frase do § 2º é, também, cientificamente incorreta, mas serve para esclarecer a INTENÇÃO DO LEGISLADOR.

Assim, considerando que art. 291 do Decreto 3.048/99 não tratava de matéria relativa à ocorrência de obrigação principal, mas sim de norma regulamentar para aplicação das penalidades relativas ao descumprimento de dever instrumental este perde sua eficácia em relação aos lançamentos lavrados após a sua revogação.

Por fim, vale destacar que segundo cálculos efetuados às fls. 19, coerentemente e por força do art. 106 do CTN - retroatividade benigna-, parte das multas foram reduzidas em 50% haja vista a norma do art. 32-A, §2º, I da Lei nº 8.212/91, vigente na data do lançamento.

Diante do exposto, dou provimento ao recurso da Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri