



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 10630.001175/2007-56
Recurso n° 248.110 Especial do Procurador
Acórdão n° **9202-01.674 – 2ª Turma**
Sessão de 26 de julho de 2011
Matéria CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado UNIMED GOVERNADOR VALADARES - COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO LTDA.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Data do fato gerador: 17/09/2003

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – PENALIDADE – GFIP – OMISSÕES – INCORREÇÕES – RETROATIVIDADE BENIGNA.

A ausência de apresentação da GFIP, bem como sua entrega com atraso, com incorreções ou com omissões, constitui-se violação à obrigação acessória prevista no artigo 32, inciso IV, da Lei nº 8.212/91 e sujeita o infrator à multa prevista na legislação previdenciária. Com o advento da Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, a penalidade para tal infração, que até então constava do § 5º, do artigo 32, da Lei nº 8.212/91, passou a estar prevista no artigo 32-A da Lei nº 8.212/91, o qual é aplicável ao caso por força do artigo 106, inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional.

Recurso especial negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Elias Sampaio Freire (Relator), Francisco Assis de Oliveira Junior e Marcelo Oliveira, que davam provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Gonçalo Bonet Allage. O Conselheiro Marcelo Oliveira apresentará declaração de voto.

(Assinado digitalmente)

Susy Gomes Hoffmann – Presidente em exercício

(Assinado digitalmente)

Elias Sampaio Freire – Relator

(Assinado digitalmente)

Gonçalo Bonet Allage – Redator-Designado

EDITADO EM: 08/08/2011

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Susy Gomes Hoffmann (Vice-Presidente), Elias Sampaio Freire, Gonçalo Bonet Allage, Giovanni Christian Nunes Campos (Conselheiro convocado), Gustavo Lian Haddad, Francisco de Assis Oliveira Junior, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Marcelo Oliveira. Ausentes, momentaneamente, os Conselheiros Otacílio Dantas Cartaxo e Manoel Coelho Arruda Junior.

Relatório

A Fazenda Nacional, inconformada com o decidido no Acórdão nº 2302-00.214, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 2ª Seção em 28/09/2009 (fls. 783/787), interpôs, dentro do prazo regimental, recurso especial de divergência à Câmara Superior de Recursos Fiscais (fls. 790/800).

A decisão recorrida, por maioria de votos, deu provimento parcial ao recurso, devendo a multa ser aplicada de acordo com o inciso II do art. 32-A. Segue abaixo sua ementa:

“RETROATIVIDADE BENIGNA. GFIP. MEDIDA PROVISÓRIA Nº 449. REDUÇÃO DA MULTA. As multas em GFIP foram alteradas pela Medida Provisória nº 449 de 2008, que beneficiam o infrator. Foi acrescentado o art. 32-A à Lei nº 8.212. Conforme previsto no art. 106, inciso II do CTN, a lei aplica-se a ato ou fato pretérito, 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. Recurso de Voluntário Provido em Parte.”

Em seu recurso, a recorrente afirma que há divergência entre a decisão recorrida e o paradigma que apresenta, pois a primeira entendeu pela aplicabilidade da multa prevista no art. 32-A da Lei 8212/91, enquanto que a segunda determinou a aplicação do art. 35-A do mesmo diploma legal.

Explica que a hipótese em análise no acórdão paradigma é idêntica a que hora se reporta. Isso porque ambas tratam de julgamento de auto de infração decorrente de descumprimento de obrigação acessória (não apresentação de GFIP com os dados correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias) do qual também derivou lavratura de NFLD.

Destaca que o paradigma defende a tese de que o art. 44, inciso I, da Lei 9.430/96 abarca duas condutas: o descumprimento da obrigação principal (totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento) e também o descumprimento da obrigação acessória (falta de declaração ou declaração inexata).

No seu entendimento, deve-se privilegiar a interpretação no sentido de que a lei não utiliza palavras ou expressões inúteis e, em consonância com essa sistemática, tem-se que, a única forma de harmonizar a aplicação dos artigos 32-A e 35-A, ambos da Lei 8212/91, é considerar que o lançamento da multa isolada prevista no artigo 32-A ocorrerá quando houver tão-somente o descumprimento da obrigação acessória, ou seja, as contribuições destinadas a Seguridade Social foram devidamente recolhidas. Por outro lado, toda vez que houver o lançamento da obrigação principal, além do descumprimento da obrigação acessória, a multa lançada será única, qual seja, a prevista no artigo 35-A.

Ressalta que houve lançamento de contribuições sociais em decorrência da atividade de fiscalização que deu origem ao presente feito. Logo, de acordo com a nova sistemática, o dispositivo legal a ser aplicado seria o artigo 35-A da Lei 8.212/91, com a multa prevista no lançamento de ofício (artigo 44 da Lei 9.430/96).

Nessa linha de raciocínio, pondera, a NFLD e o Auto de Infração devem ser mantidos, com a ressalva de que, no momento da execução do julgado, a autoridade fiscal deverá apreciar a norma mais benéfica: se as duas multas anteriores (art. 35, II, e 32, IV, da norma revogada) ou o art. 35-A da MP 449.

Ao final, requer o conhecimento e provimento de seu recurso especial.

Nos termos do Despacho de fls. 801/802, foi dado seguimento ao pedido em análise.

O contribuinte ofereceu, tempestivamente, contra-razões às folhas 805/818.

Explica que, à época das notificações, conforme consta dos autos, o cálculo da multa por descumprimento da obrigação acessória prevista no art. 32, IV da Lei 8.212/91 obedecia à sistemática traçada no §4º daquele mesmo artigo c/c art. 35, II da referida Lei.

Afirma que, com a MP 449/2008, convertida na Lei 11941/2009, houve mudança na forma de cálculo da multa objeto do presente auto de infração, que decorre exclusivamente do descumprimento da obrigação acessória.

Destaca que, apesar das modificações introduzidas pela Lei 11.941/09, a Lei 8.212/91 continuou traçando duas hipóteses de cálculo de multas diferentes, a partir de então, disciplinadas por seus arts. 32-A e 35-A.

Ressalta que a Lei 8.212/91 é clara ao tratar das multas, direcionando a hipótese do art. 32-A para os casos em que *"o contribuinte (...) deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32"* e a sistemática do art. 35-A para os casos em que houver *"lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei"*.

Do exposto, conclui que não merece acolhida a argumentação da União de que o art. 44 da Lei 9.430/962 aplicar-se-ia aos casos de falta de entrega de declaração. Isso porque a Lei nº 8.212/91 é inexorável: aos casos em que houver lançamento de ofício de contribuições, aplica-se a hipótese prevista no citado art. 44. Não se pode ampliar a interpretação conferida restritivamente pelo artigo, sob pena de se perder a sistematicidade estabelecida pela Lei 8212/91.

Ao final, requer seja negado provimento ao recurso interposto pela PGFN.

Eis o breve relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Elias Sampaio Freire, Relator

O Recurso é tempestivo, estando também demonstrado o dissídio jurisprudencial, pressupostos regimentais indispensáveis à admissibilidade do Recurso Especial.

Assim, conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Conforme consignado alhures, no presente caso o contribuinte foi autuado pela entrega da GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, com previsão legal no art. 32, IV e § 5º da Lei nº 8.212, de 1991.

Ocorre que a MP nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, ao mesmo tempo em que revogou os referidos dispositivos da Lei nº 8.212, de 1991, promoveu nova sistemática de aplicação de multas.

Assim dispunha o revogado art. 32, § 5º da Lei nº 8.212, de 1991, *in verbis*:

"§ 5o A apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores sujeitara o infrator a pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no parágrafo anterior." (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)

Código Tributário Nacional, que dá tratamento específico no que tange a aplicação temporal de norma que trate penalidades, em seu art. 106, prevê que caso a nova lei traga tratamento mais benéfico para o contribuinte, deve se reduzir ou cancelar as multas aplicadas, *in verbis*:

"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."

É Indubitável a aplicação da multa benéfica, conforme disciplina do art. 106, II, "c" do CTN.

O ponto submetido a apreciação deste colegiado resume-se em definir como deve ser aplicada a multa nos termos da atual regência normativa.

O supracitado art. 32, § 5º, destinava-se a punir a apresentação, pelo contribuinte, de declaração inexata quanto aos dados relativos a fatos geradores de tributos, independentemente da existência ou não de tributo a recolher.

Ante o exposto e em decorrência da alteração legislativa, o acórdão recorrido optou por aplicar a regra contida no art. 32-A da Lei n.º 8.212, de 1991, *in verbis*:

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 n.º 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 n.º 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 n.º 11.941, de 2009).

Sob a égide da sistemática anterior à MP n.º 449, de 2008, a constatação pelo Fisco de que o contribuinte apresentara declaração inexata ensejaria o direito de aplicação da multa do art. 32, § 5º, da Lei 8.212, de 1991, que poderia corresponder a 100% do valor relativo às contribuições não declaradas, limitada aos valores previstos no art. 32, § 4º, da Lei 8.212, de 1991, *in verbis*:

§ 4º A não apresentação do documento previsto no inciso IV, independentemente do recolhimento da contribuição, sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente a multa variável equivalente a um multiplicador sobre o valor mínimo previsto no art. 92, em função do número de segurados, conforme quadro abaixo: (Parágrafo e tabela acrescentados pela Lei n.º 9.528, de 10.12.97). (Revogado pela Medida Provisória n.º 449, de 2008) (Revogado pela Lei n.º 11.941, de 2009)

0 a 5 segurados-1/2 valor mínimo

6 a 15 segurados-1 x o valor mínimo

16 a 50 segurados-2 x o valor mínimo

51 a 100 segurados-5 x o valor mínimo

101 a 500 segurados-10 x o valor mínimo

501 a 1000 segurados-20 x o valor mínimo

1001 a 5000 segurados-35 x o valor mínimo

acima de 5000 segurados-50 x o valor mínimo

Nessa mesma hipótese, caso se verificasse, além da declaração incorreta, a existência de tributo não recolhido, ter-se-ia, em acréscimo, a incidência da multa prevista na redação anterior do art. 35, inciso II, da referida lei (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009), *in verbis*:

“Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos: (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999)

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

a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999)

b) quatorze por cento, no mês seguinte; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999)

c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999)

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

a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999)

b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999)

c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999)

d) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999)

III - para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa:

a) sessenta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999)

b) setenta por cento, se houve parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999)

c) oitenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito não foi objeto de parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999)

d) cem por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito foi

objeto de parcelamento. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999)."

Vê-se, pois, na sistemática revogada, a existência de multas diversas para fatos geradores igualmente distintos e autônomos: uma, prevista no art. 32, § 5º, que tem natureza de multa por descumprimento de obrigação acessória e, portanto, constituirá o próprio crédito tributário, não guardando vinculação com a obrigação principal de pagamento do tributo devido no prazo de lei; e a outra, consistente em penalidade pecuniária que decorre do não recolhimento do tributo devido dentro do respectivo vencimento, prevista no art. 35, II.

Entendo que na atual sistemática, nos casos de lançamento de ofício, têm-se uma única multa, prevista no art. 35-A da Lei 8.212, de 1991, que faz remissão expressa ao art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Ou seja, a multa prevista no art. 44, inciso I da Lei 9.430, de 1997, decorrente do lançamento de ofício é única, no importe de 75% (se não duplicada), e visa apenas, de forma conjunta, tanto o não pagamento (parcial ou total) do tributo devido, quanto a não apresentação da declaração ou a declaração inexata, sem haver como mensurar o que foi aplicado para punir uma ou outra infração.

No presente caso, em que houve a aplicação da multa prevista no revogado art. 32, § 5º, que se refere à apresentação de declaração inexata, e também da sanção pecuniária pelo não pagamento do tributo devido no prazo de lei, estabelecida no igualmente revogado art. 35, II, o cotejo das duas multas, em conjunto, deverá ser feito em relação à penalidade pecuniária do art. 44, inciso I, da Lei 9.430, de 1997, que se destina a punir ambas as infrações já referidas, e que agora encontra aplicação no contexto da arrecadação das contribuições previdenciárias.

Isso posto, voto no sentido de DAR PROVIMENTO ao recurso especial da Fazenda Nacional, para recalcular o valor da multa, limitando-a de acordo com o disciplinado no art. 44, I da Lei no 9.430, de 1996, deduzidos os valores levantados a título de multa nas NFLD correlatas.

(Assinado digitalmente)

Elias Sampaio Freire

Voto Vencedor

Conselheiro Gonçalo Bonet Allage, Designado

Não obstante a respeitável posição defendida pelo Conselheiro Elias Sampaio Freire (Relator) e seguida pelos Conselheiros Francisco Assis de Oliveira Júnior e Marcelo Oliveira, entendi que a aplicação ao caso da retroatividade benigna do artigo 106, inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional – CTN, enseja a manutenção do acórdão recorrido, pois a penalidade anteriormente prevista no § 5º, do artigo 32, da Lei nº 8.212/91, restou substituída por aquela prevista no artigo 32-A da Lei nº 8.212/91, na redação que lhe foi dada pela Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009.

Posição contrária, com a aplicação do artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96, citado no artigo 35-A da Lei nº 8.212/91, poderia, salvo melhor juízo, implicar em retroatividade prejudicial ao contribuinte.

Eis um quadro sinótico de como eram (com a Lei nº 8.212/91, em sua redação original) e de como ficaram (com as alterações promovidas pela MP nº 449/2008) as penalidades relativas à matéria:

	Redação Original	Redação Atual
Multa por descumprimento de obrigação acessória	<p>Art. 32. (...)</p> <p>§ 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.</p>	<p>Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 deste 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:</p> <p>I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e</p> <p>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</p>

		a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo.
Multa de mora	Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos:	Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas “a”, “b” e “c”, do parágrafo único, do art. 11 desta Lei, 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 27 de dezembro de 1996.
Multa de ofício	Sem previsão.	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.

Segundo penso, ainda que o contribuinte tenha pago integralmente as contribuições previdenciárias devidas, estará sujeito à penalidade pela ausência de apresentação ou pela entrega com omissões ou com incorreções da GFIP (artigo 32-A da Lei nº 8.212/91).

Por outro lado, a regra do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 (citada no artigo 35-A da Lei nº 8.212/91) tem outra conotação, qual seja, as multas nele previstas incidem em razão da **falta de pagamento** ou, quando sujeito a declaração, pela falta ou inexactidão da declaração, aplicando-se apenas ao valor que não foi declarado e **nem pago**.

A redação do artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96, é a 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;

(Grifei)

Processo nº 10630.001175/2007-56
Acórdão n.º 9202-01.674

CSRF-T2
Fl. 6

Portanto, a regra do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 é aplicável apenas na hipótese de haver tributo não pago, ao passo que a multa do artigo 32-A da Lei nº 8.212/91 incide ainda que não existam diferenças de contribuições previdenciárias a serem pagas.

Sob minha ótica, a penalidade lançada contra a contribuinte (§ 5º, do artigo 32, da Lei nº 8.212/91) restou substituída pela multa prevista no artigo 32-A da Lei nº 8.212/91.

Com esses singelos fundamentos, penso que merece ser mantida a decisão recorrida.

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional.

(Assinado digitalmente)

Gonçalo Bonet Allage

Declaração de Voto

Conselheiro Marcelo Oliveira

Com todo respeito ao nobre Conselheiro que redigiu o voto vencedor, divirjo de seu entendimento.

Para iniciarmos nossos esclarecimentos, ressaltamos que concordamos com o nobre Conselheiro na seguinte parte de seu voto:

*Por outro lado, a regra do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 (citada no artigo 35-A da Lei nº 8.212/91) tem outra conotação, qual seja, 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**.*

A sistemática de penalidades com origens na Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP) foi alterada, necessitando, como determina a Legislação, análise sobre a aplicação da retroatividade benigna, disposta no Art. 106 do CTN, ponto em que não há divergência.

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.***

Portanto, devemos enfrentar a questão de como aplicar a retroatividade determinada pelo CTN.

A infração de que trata os autos estava disposta na Lei 8.212/1991 e era aplicada quando o contribuinte apresentava GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

Ou seja, o contribuinte apresentava a Guia, mas faltavam dados relacionados aos fatos geradores. Geralmente essa autuação era aplicada quando o sujeito passivo omitia fatos geradores na declaração, entregando-a à Administração Tributária com valores subdimensionados.

Lei 8.212/1991:

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.*

Com o advento da Medida Provisória 449/2008, transformada na Lei 11.941/2009, os dispositivos acima foram revogados e outros surgiram, determinando que os julgadores apliquem a nova legislação, caso seja mais benéfica, conforme determina o CTN.

Pois bem, o cerne da questão refere-se a que dispositivo aplicar.

Para o Conselheiro que redigiu o voto vencedor deve-se aplicar o Art. 32-A, decisão que não concordamos, pelos motivos a seguir.

Lei 8.212/1991:

*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.

Conforme está claro no caput do artigo, aplica-se as suas disposições quando:

1. O contribuinte foi intimado e apresentou a GFIP, que tinha sido apresentada fora do prazo fixado ou que continha incorreções ou omissões.

Destaca-se que para esse dispositivo a ação do Fisco, em primeiro lugar, deve ser, obrigatoriamente, a INTIMAÇÃO para apresentação.

Ou seja, a legislação prevê a aplicação dessas penalidades quando a GFIP **foi entregue** corretamente preenchida, depois ou antes da intimação, mas foi entregue com todos os dados e fatos que deveriam constar na declaração.

Portanto, em nosso entender, não é esse o melhor dispositivo que se aplica aos caso, em que o sujeito passivo “apresentou e manteve a GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.”

Ressalte-se que o sujeito passivo poderia ter, ainda na vigência da legislação anterior, corrigido a GFIP, com todos os dados relacionados aos fatos geradores, beneficiando-se até de relevação da multa, mas até o momento (julgamento) não procedeu dessa forma, discutindo o mérito da questão.

Pois bem, em nosso entender o dispositivo que melhor se aplica ao caso é o disposto no Art. 35-A da Lei 8.212/1991:

*“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.”*

Esclarecemos aqui, para àqueles que se antecipam e defendem que o dispositivo acima só trata de obrigação principal, que a **multa de lançamento de ofício**, como decorre do próprio termo, pressupõe a atividade da autoridade administrativa que, diante da constatação de descumprimento da lei, pelo contribuinte, apura a infração e lhe aplica as cominações legais.

Em direito tributário, cuida-se da obrigação principal e da obrigação acessória, consoante art. 113 do CTN.

A obrigação principal é obrigação de dar. De entregar dinheiro ao Estado por ter ocorrido o fato gerador do pagamento de tributo ou de penalidade pecuniária.

A obrigação acessória é obrigação de fazer ou obrigação de não fazer. A legislação tributária estabelece para o contribuinte certas obrigações de fazer alguma coisa (escriturar livros, emitir documentos fiscais etc.): são as prestações positivas de que fala o §2º do art. 113 do CTN. Exige também, em certas situações, que o contribuinte se abstenha de produzir determinados atos (causar embaraço à fiscalização, por exemplo): são as prestações negativas, mencionadas neste mesmo dispositivo legal.

O descumprimento de obrigação principal gera para o Fisco o direito de constituir o crédito tributário correspondente, mediante **lançamento de ofício**. É também fato gerador da cominação de penalidade pecuniária, leia-se multa, sanção decorrente de tal descumprimento.

O descumprimento de obrigação acessória gera para o Fisco o direito de aplicar multa, igualmente por meio de **lançamento de ofício**. Na locução do §3º do art. 113 do CTN, este descumprimento de obrigação acessória, isto é, de obrigação de fazer ou não fazer, converte-a em obrigação principal, ou seja, obrigação de dar.

Portanto, o disposto no Art. 35-A deve ser seguido, também, em caso de descumprimento de obrigação acessória.

Resta a pergunta: e há previsão nova para descumprimento da obrigação acessória em questão?

Devemos verificar a legislação que o Art. 35-A remete.

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;

Pela leitura do determinado, chegamos à seguinte conclusão:

1. Tantos nos caso de descumprimento de obrigação principal como nos casos de obrigação acessória (lançamentos de ofício) o dispositivo pode e deve ser aplicado;
2. A penalidade será aplicada nos seguintes casos e na seguinte proporção:
 - 2.1 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de **falta de pagamento ou recolhimento**;
 - 2.2 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de **falta de declaração**; e
 - 2.3 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de **declaração inexata**.

Portanto, como no caso dos autos houve a entrega de declaração com dados não correspondentes aos fatos geradores de todo o tributo, aplica-se a penalidade acima.

Assim, como verificamos que descabe a aplicação pelo disposto no Art. 32-A e como há a previsão para a aplicação da penalidade pelo Art. 35-A, deve se aplicar a penalidade por esse dispositivo.

Fato, também, que devemos enfrentar, refere-se a como fazer a comparação sobre a regra mais benéfica.

Antes da alteração da Lei 11.941/2009, o contribuinte que entregasse a declaração com dados referentes a fatos geradores do tributo de forma inexata e não recolhesse era punido com duas autuações.

A autuação pelo descumprimento da obrigação estava disposta, como já ressaltamos, no Art. 32, da Lei 8.212/1991.

Lei 8.212/1991:

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.*

Já a penalidade pelo descumprimento de obrigação principal esta disposta no Art. 35, da Lei 8.212/1991.

Lei 8.212/1991:

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

...

*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;

Antecipando-me, não há que se falar que as multas de que tratava o Art. 35 citado são de mora, pois, como já ressaltamos em nossa análise, a **multa de lançamento de ofício**, como decorre do próprio termo, pressupõe a atividade da autoridade administrativa que, diante da constatação de descumprimento da lei, pelo contribuinte, apura a infração e lhe aplica as cominações legais.

Atualmente, como já demonstramos, a multa é a aplicada pelo I, Art. 44, da Lei 9430/1996.

Lei 8.212/1991:

*“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;

Portanto, para seguirmos a determinação do Art. 106 do CTN quanto à retroatividade benigna, a multa na autuação em análise deve ser 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, utilizando-se o valor que seja mais benéfico ao Contribuinte.

É como voto.

(Assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira