



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

Processo n° 10865.002208/2007-21
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2402-005.057 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de fevereiro de 2016
Matéria CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS - OBRIGAÇÕES
ACESSÓRIAS - CFL 68
Recorrente INDÚSTRIAS DE PAPEL R RAMENZONI S/A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/04/2004 a 30/06/2004

**OBRIGAÇÃO PRINCIPAL E OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA.
INDEPENDÊNCIA.**

O pagamento do tributo não exonera o sujeito passivo do cumprimento dos deveres instrumentais instituídos no interesse da arrecadação e fiscalização dos tributos.

**MULTA. OMISSÃO DE FATOS GERADORES. REVISÃO DE
OFÍCIO. SUCESSÃO DE NORMAS. APLICAÇÃO DA LEI MAIS
BENIGNA.**

Constitui infração tributária a apresentação de GFIP incompleta, inexata ou omissa em relação a todos os fatos geradores de tributos devidos.

Em razão da revogação do parágrafo 6º, do art. 32, da lei nº. 8.212/91, passa a vigor o art. 32-A, da mesma Lei, devendo este último regramento prevalecer, caso seja constatada redução do valor da multa aplicada, em atenção à retroatividade benigna, nos termos do art. 106, do CTN.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário, para que seja aplicada a multa prevista no artigo 32-A, da Lei 8.212/1991, caso seja mais benéfica ao contribuinte. Vencidos os conselheiros Marcelo Oliveira, Kleber Ferreira de Araújo e Ronaldo de Lima Macedo, que davam provimento parcial para aplicação do art. 35-A da Lei 8.212/1991.

Ronaldo de Lima Macedo - Presidente

Natanael Vieira dos Santos - Relator

Participaram do presente de julgamento os conselheiros: Ronaldo de Lima Macedo, Kleber Ferreira de Araújo, Ronnie Soares Anderson, Marcelo Oliveira, Lourenço Ferreira do Prado, Natanael Vieira dos Santos e João Victor Ribeiro Aldinucci.

Relatório

1. Trata-se de auto de infração de obrigação acessória lavrado em decorrência da apresentação da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informações à Previdência Social – GFIP com dados não correspondentes a todos os fatos geradores, infringindo assim o disposto no art. 32, IV e parágrafo 5º da Lei nº 8.212/91, acrescentado pela Lei 9.528/97, c/c o art. 225, IV e § 4º, do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, no período de 04/2004 a 06/2004 (DEBCAD : 3834.468-9 de 12/04/2006).

2. A Delegacia da Receita Previdenciária em Campinas - SP, ao apreciar a impugnação do contribuinte, concluiu pela procedência da autuação, tendo na oportunidade proferida a decisão que restou ementada nos seguintes termos:

"LEGISLAÇÃO PREVIDENCIÁRIA. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DESCUMPRIMENTO. RELEVÇÃO DA MULTA. REINCIDÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE.

I - Deixar a empresa de informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, por intermédio da GFIP Guia de Recolhimento do FGTS e Informações a Previdência Social, todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias, constitui infração punível na forma da Lei.

II - A ocorrência de circunstância agravante de reincidência, impossibilita a concessão do benefício da relevação da multa aplicada.

AUTUAÇÃO PROCEDENTE."

3. Em sede recursal, a matéria em análise já foi objeto de apreciação por este Conselho, o qual editou Resolução Nº 2301-000.426, de 21/01/2014, determinando a conversão do julgamento em diligência para que a autoridade de origem esclarecesse a respeito do trâmite do Processo Administrativo Fiscal da NFLD nº 35.870.978-4, na qual foram lançadas as contribuições previdenciárias principais não declaradas em GFIP e que deram origem a ao Auto de Infração em análise - Debcad/AI - nº 35.834.469-9, lavrado por descumprimento de obrigação acessória.

4. Para melhor historiar e por bem retratar os fatos, por oportuno, passo a reproduzir parte do relatório, constante da Resolução anteriormente mencionada, de lavra da então Conselheira Bernadete de Oliveira Barros, integrante da extinta 1ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara, da 2ª Seção, desta Corte Administrativa (fls. 450/451):

"(...).

A autoridade autuante informa que "os valores apurados como contribuição devida a título de obrigação principal por parte dos segurados foram objeto de pagamento (Grifei), conforme guias anexas à NFLD DEBCAD 35.870.978-4, que abrange a parte patronal relativa à distribuição indevida de lucros".

Esclarece que, apesar de ter ocorrido a reincidência, que consiste em circunstância agravante prevista no artigo 290, inciso V do 3.048/99, não haverá acréscimo do valor da penalidade, por força do disposto no art. 655, § 4o, da IN 03/2005.

Afirma que a empresa fiscalizada procedeu à correção da infração até o encerramento da ação fiscal, razão pela qual a penalidade foi aplicada com atenuação de 50% (cinquenta por cento).

(...).

Inconformada com a decisão, a recorrente apresentou recurso tempestivo, alegando, em síntese, o que se segue:

Preliminarmente, alega que a decisão recorrida tenta validar ato ao arrepio da Lei, uma vez que lavra o fiscal em seu ato, de forma esclarecedora, a liquidação do débito apontado, sendo que o presente AI imputa ao contribuinte a cobrança de tributos e penalidades já inteiramente sanadas, como declamou o AFPS.

Insiste na nulidade do auto, pois sua manutenção implica em total desrespeito à Lei Maior e Ordinária, uma vez que o AI ora combatido nasceu de uma ação fiscalizatória que imputa ao contribuinte a cobrança de tributos não mais devidos, que o defendente já quitara.

(...).

Defende a improcedência do AI ora discutido, pois nascido da idealização de fato ficto, já que não pode o fiscal atribuir nomenclatura diversa de distribuição nos lucros, asseverando que os valores concedidos a esse título não é remuneração e não se sujeitam a qualquer encargo trabalhista.

Finaliza requerendo o conhecimento e provimento do recurso."

5. Cumprida a diligência e devidamente cientificado o sujeito passivo, não tendo o mesmo se manifestado (fls. 457/463), retornaram os autos para análise deste Conselho.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Natanael Vieira dos Santos, Relator

DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

1. Conheço do recurso voluntário, uma vez que foi tempestivamente apresentado, preenche os requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº. 70.235, de 6 de março de 1972 e passo a analisá-lo.

DA DILIGÊNCIA FISCAL

2. De início importa registrar que os presentes autos já foram objetos de análise desta Corte Administrativa, quando oportunamente, por unanimidade voto, a 1ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara, da 2ª Seção decidiu em converter o julgamento de então em diligência, conforme Resolução nº 2301-000-426 (fls. 449/453), de 21/01/2014 que teve a Conselheira Bernadete de Oliveira Barros como relatora, cujo texto, em parte, passo a reproduzir:

"(...).

Da análise dos autos, constata-se que as contribuições incidentes sobre a verba paga a título de participação nos lucros, omissa em GFIP, foram lançadas por intermédio da NFLD Debcad 35.870.9784.

Observa-se que existe uma nítida conexão entre esses lançamentos, uma vez que, estabelecida a obrigação tributária principal, por força do levantamento dos fatos geradores e lançamento das respectivas contribuições previdenciárias, deparou-se a fiscalização com a obrigação descumprida, caracterizada por deixar de declarar os respectivos valores em GFIP.

No entanto, não é possível saber, pelo que consta dos autos, se já houve o trânsito administrativo definitivo da NFLD que lançou as contribuições previdenciárias cuja omissão em GFIP ensejou a lavratura do presente AI.

A autoridade autuante afirma, no item 1.1 do Relatório Fiscal da Infração, que “Os valores apurados como contribuição devida a título de obrigação principal por parte dos segurados foram objeto de pagamento, conforme guias anexas à NFLD DEBCAD n. 35.870.9784 que abrange a parte patronal relativa à distribuição indevida de lucros.”

No item 4, do Relatório Fiscal de Aplicação da Multa, observa-se que “Não obstante o constante no item 3 do presente Relatório Fiscal de Aplicação da Multa, a empresa fiscalizada procedeu à correção da infração até o encerramento da ação fiscal (...).

A recorrente também afirma, em sua peça recursal, que a obrigação principal foi adimplida.

Assim, não é possível saber se houve liquidação total da NFLD que lançou a obrigação principal.

Referida omissão impossibilita que esta autoridade julgadora tenha conhecimento pleno de todos os fatos, dificultando a formação de convicção quanto à regularidade do feito.

Assim, considerando que o julgamento do auto em questão depende da procedência da Notificação que lançou as contribuições omissas em GFIP, e em face da necessidade de mais informações a respeito do andamento da referida NFLD, entendo que o processo deva ser baixado em diligência para que o órgão de origem preste os esclarecimentos solicitados acima, necessários para revestir a decisão de plena convicção.

Faz-se necessário, ainda, caso a NFLD tenha sido julgada definitivamente, que o órgão de origem informe o resultado do julgamento.

(...)."

3. Em atenção à diligência solicitada, a autoridade administrativa de primeira instância - DRFB-LIMEIRA, em resposta, em 24/02/2014, emitiu o expediente constante às fls. 457, onde apontou que:

"(...)

3. Constata-se pelas informações obtidas junto aos sistemas SICOB e DIVIDA, que o PAF da NFLD n.º 35.870.978-4, transitou em julgado em 02/04/2007, com a expiração do prazo de recurso voluntário, sem que este tenha sido apresentado, contra a Decisão-Notificação que julgou o débito totalmente procedente.

4. Registre-se que o débito foi inscrito em Dívida Ativa da União em 24/12/2008 e, atualmente, faz parte de processo de execução fiscal ajuizado em 16/12/2009 pela Procuradoria Seccional da Fazenda Nacional de Piracicaba, não constando nenhum pagamento em relação a este.

(...)."

4. Conforme o Despacho nº 1334/2014 (fl. 461), a recorrente foi devidamente cientificada da diligência supra e intimada para no prazo de 10 (dez) dias a se pronunciar a respeito do resultado da diligência, não tendo, contudo, se manifestado, foram os autos encaminhados novamente para apreciação do CARF.

5. Assim, dado o silêncio da contribuinte, tenho como certo o apontado anteriormente (item 3), o que significa a exigibilidade regular do crédito lançado na NFLD n.º 35.870.978-4 e cujas informações pertinentes e necessárias não foram objeto, no todo ou em parte, de declaração em GFIP, ocorrência passível de pena conforme estabelece o art. 32, IV e parágrafo 5º da Lei nº 8.212/91, o que se analisará mais adiante.

DA REGULARIDADE DO LANÇAMENTO

6. A empresa foi fiscalizada em 2006 com relação aos fatos geradores ocorridos entre 04/2004 a 06/2004 e teve contra si lançada multa por descumprimento de obrigação acessória, relativamente à apresentação da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informações à Previdência Social – GFIP com dados não correspondentes a todos os fatos geradores, infringindo com isso o disposto no art. 32, IV e parágrafo 5º da Lei nº 8.212/91 (fl. 126),

7. Basicamente a recorrente utiliza-se dos mesmos argumentos apresentados na impugnação, onde insiste pela nulidade do lançamento sob a afirmativa, em síntese, de que o Auto de Infração "*imputa ao contribuinte a cobrança de tributos e penalidades já inteiramente sanadas, como declamou o AFPS*", não sendo, portanto a exação mais devida. Argumenta também quanto à invalidade do lançamento porque o mesmo foi "*nascido da idealização de fato ficto, já que não pode o fiscal atribuir nomenclatura diversa de distribuição nos lucros.*"

8. Essas ponderações feitas pela recorrente, no entanto, não passam de meras conjecturas, razão pela qual não procedem tais argumentos, senão vejamos: compulsando os autos verifica-se não se tratar o lançamento em análise de fato ficto, como aponta a autuada, eis que a autoridade, no procedimento fiscalizatório, constatou que houve pagamento de Participação nos Lucros e Resultados - PLR em desacordo com a Lei nº 10.101/2000, conforme denota-se não só das informações extraídas da contabilidade da empresa, mas também dos instrumentos relativos ao acordo (fls. 268/280) para pagamento da espécie, a exemplo do que constam de atas (fls. 282/310), referentes à indicação de comissão de empregados e de reuniões com os mesmos para discussões e negociações de metas para pagamento da referida participação.

9. Também não tem a razão a recorrente ao dizer que se "*imputa ao contribuinte a cobrança de tributos e penalidades já inteiramente sanadas, como declamou o AFPS*". De fato a autoridade atuante reconhece que a contribuição relativa à obrigação principal foi recolhida, no entanto, **apenas em relação à parte devida pelos segurados**, conforme consignado no Relatório Fiscal da Infração (fl. 126)), *in verbis*:

"1.1. A entidade em epígrafe deixou de informar na GFIP, no período compreendido pelas competências 04/2004 a 06/2004, os valores pagos a título de participação nos lucros e resultados na empresa. Como já considerado no levantamento do débito principal, a empresa promoveu o pagamento da referida participação em 3 (três) vezes no mesmo exercício financeiro em contrariedade ao disposto no artigo 3º, § 2º, da Lei n. 10.101/2000. Os valores apurados como contribuição devida a título de obrigação principal por parte dos segurados foram objeto de pagamento, conforme guias anexas à NFLD DEBCAD n. 35.870.978-4 que abrange a parte patronal relativa a distribuição indevida de lucros."

10. Note-se que, mesmo pago, no todo ou em parte, a obrigação principal, não tendo esta sido regularmente declarada em GFIP implica no descumprimento de obrigação acessória, sujeito à penalidade cabível.

11. Da legislação aplicável verifica-se que desde janeiro de 1999 se tornou obrigatória a declaração, por intermédio do documento denominado GFIP - Guia de Pagamento do FGTS e Informações à Previdência Social, de todas as bases de cálculo de contribuições previdenciárias. A não apresentação, no prazo e na forma estabelecida pela legislação pertinente implica, necessariamente, na autuação da empresa por parte da fiscalização quando constatada em procedimento fiscal tal irregularidade.

12. Veja-se que, em face do descumprimento da obrigação referida, a multa aplicada observou a Lei nº 8.212, de 24.07.91, art. 32, § 5º, acrescentados pela Lei nº 9.528, de 10.12.97 e Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06.05.99, art. 225, inciso IV, § 4º, nos termos em que seguem:

"LEI nº. 8.212/91

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. (Inciso acrescentado pela Lei nº 9.528. de 10.12.97)

(...).

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

"REGULAMENTO DA PREVIDÊNCIA SOCIAL — RPS:

Art. 225. A empresa é também obrigada a:

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

(...).

§ 4º 0 preenchimento, as informações prestadas e a entrega da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações Previdência Social são de inteira responsabilidade da empresa."

13. Destarte, o descumprimento da obrigação tributária com a apresentação de GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, configurou-se a infração aos dispositivos legais acima colacionados.

14. De sorte que, constada a violação à legislação como anteriormente apontada, sob pena de responsabilidade funcional, o Auditor Fiscal da Receita Federal tem a obrigação de efetivar o devido lançamento, imputando a pena devida ao contribuinte transgressor.

15. Isto posto, verifico que o crédito tributário encontra-se revestido das formalidades legais previstas no art. 142 do CTN, bem como o art. 10 do Dec. nº 70.235/72, não sendo, portanto, passível de nulidade como pretende a recorrente.

MULTA DE OFÍCIO

16. No que tange ao valor da multa aplicada, essa matéria deve ser revista de ofício tendo em vista a superveniência de legislação mais benéfica no que se refere à penalidade por descumprimento de obrigação acessória.

17. 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.”

18. 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.

19. 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*”.

20. 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.*

21. 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.

22. 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.

23. 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.

24. 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.”

25. 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 exaustivamente 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.

26. 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.

27. 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;"

51. 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.”

28. 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.

29. 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.

30. 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.

31. Assim, no caso em debate não há dúvida de que o art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN deve ser aplicável e . em face disto dou provimento parcial ao recurso.

CONCLUSÃO

32. De todo o exposto, conheço do recurso voluntário, para, no mérito, dar-lhe parcial provimento, apenas para que seja aplicada a multa prevista no artigo 32-A, da Lei nº 8.212/91, caso seja mais benéfica ao contribuinte.

É como voto.

Natanael Vieira dos Santos.