



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

**Processo n°** 10865.002552/2008-00  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2402-004.216 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 12 de agosto de 2014  
**Matéria** AUTO DE INFRAÇÃO: GFIP. FATOS GERADORES  
**Recorrente** MOCOCA S/A PRODUTOS ALIMENTÍCIOS  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Exercício: 2005, 2006, 2007, 2008

INFRAÇÃO. GFIP COM OMISSÃO DE FATOS GERADORES. RELEVAÇÃO DA MULTA PROPORCIONAL À CORREÇÃO DA FALTA. IMPOSSIBILIDADE.

Para o reconhecimento da relevação da multa é necessária a correção integral da falta.

GFIP. OMISSÕES. INCORREÇÕES. INFRAÇÃO. PENALIDADE MENOS SEVERA. RETROATIVIDADE BENIGNA. PRINCÍPIO DA ESPECIALIDADE.

Em cumprimento ao artigo 106, inciso II, alínea “c” do CTN, aplica-se a penalidade menos severa modificada posteriormente ao momento da infração. 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.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial para adequação da multa aplicada ao artigo 32-A da Lei nº 8.212, de 24/07/1991, caso mais benéfica, vencida a relatora. Apresentará voto vencedor o conselheiro Julio Cesar Vieira Gomes.

Julio Cesar Vieira Gomes- Presidente e Redator Designado

Luciana de Souza Espíndola Reis- Relatora

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Julio Cesar Vieira Gomes, Luciana de Souza Espíndola Reis, Lourenço Ferreira do Prado, Ronaldo de Lima Macedo, Nereu Miguel Ribeiro Domingues e Thiago Tabora Simões.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto em face do Acórdão n.º 14-30.333 da 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento – DRJ Ribeirão Preto-SP, f. 1960-1962, com ciência ao sujeito passivo em 05/03/2012 que julgou procedente em parte a impugnação apresentada contra o Auto de Infração de Obrigação Acessória – AIOA lavrado sob o Debcad nº 37.157.509-5, com ciência ao sujeito passivo em 19/08/2008, f. 2.

Transcrevo o relatório da decisão de primeira instância que bem explica os fundamentos de fato e de direito da autuação e os atos processuais praticados até a presente fase:

*Trata-se de crédito lançado pela fiscalização contra a empresa acima identificada (Auto-de-Infração lavrado em 19/08/2008), referente a descumprimento da obrigação acessória, uma vez que foram apresentadas GFIPs com dados não correspondentes aos fatos geradores de contribuições previdenciárias, relacionadas no relatório anexo "Quadro Resumo dos Fatos Geradores não Informados em GFIP", no período 06/2005 a 03/2008, perfazendo o montante de R\$ 426.662.60 (quatrocentos e vinte e seis mil e seiscentos e sessenta e dois reais e sessenta centavos) - conforme planilha às fls. 21/22 - atualizada de acordo com a Portaria MPS/MF nº077 de 11/03/2008.*

*Intimada em 19/08/2008, a interessada, por seu mandatário, fls. 160, ingressou, em 18/09/2008, com a tempestiva manifestação de inconformidade (fls. 145/146), argumentando que a multa deve ser relevada, uma vez que corrigiu a falta e não houve agravantes.*

*Sendo assim, como a autuada enviou GFIPs do período da autuação dentro do prazo de impugnação, os autos foram encaminhados para a fiscalização, para manifestação conclusiva, acerca da correção das faltas (dentro do prazo de impugnação), emitindo Informação Fiscal- IF e elaborando, se for o caso, nova planilha demonstrativa do cálculo da penalidade aplicada.*

*A fiscalização informou (fls. 1907/1908), então, que houve correção total das GFIPs das competências 07/2006, 10/2006, 02/2007 e 01/2008 e nas demais competências houve somente correção parcial das GFIPs, conforme planilhas às fls. 1816/1906.*

*Considerando relevável as correções parciais das GFIPs, a fiscalização concluiu que o valor da multa deveria ser alterado para R\$ 29.516,49.*

*Em seguida os autos foram encaminhados à autuada para manifestar-se acerca das informações fiscais, fls. 1913/1915. Contudo, não houve manifestação da autuada.*

A DRJ julgou a impugnação apresentada procedente em parte e manteve em parte o crédito tributário lançado, relevando a multa aplicada nas competências 07/2006, 10/2003, 02/2007 e 01/2008, e mantendo integralmente a multa aplicada nas demais competências. O julgado restou assim ementado:

*DESCUMPRIMENTO OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA*

*Constitui infração à Lei nº 8.212, de 24/07/1991, art. 32, IV e §3º apresentar Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP com informações inexatas ou omissas.*

*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*

Em 04/04/2012 o sujeito passivo, representado por advogado qualificado nos autos, interpôs recurso apresentando suas alegações, f. 1969-1971, cujos pontos relevantes para a solução do litígio são, em síntese:

Alega que a multa deve ser totalmente relevada porque a recorrente atendeu a todos os requisitos do § 1º do art. 291 do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto 3.048/99, vigente à época dos fatos, inclusive corrigiu totalmente as GFIP das competências 07/2006, 10/2006, 02/2007 e 01/2008 e corrigiu parcialmente as demais competências, de tal modo que a multa deveria ser alterada para R\$ 29.516,49.

Sustenta que o § 1º do art. 291 do RPS/99 não vincula a relevação da multa à correção da integralidade das faltas/omissões cometidas, de modo que não cabe negar a relevação parcial da multa sob o argumento de que a instrução normativa que a autorizava foi revogada (§6º do art. 656 da Instrução Normativa MPS/SRP nº 03/2005).

Argumenta que o acórdão recorrido, ao indeferir a relevação parcial da multa, violou os arts. 97 e 100 do Código Tributário Nacional (CTN), pois as instruções normativas não podem modificar a Lei, e também contraria o princípio da proporcionalidade, art. 1º e 5º, LIV, da Constituição Federal.

Com base no art. 106, II, “c” do CTN, entende que deve ser feita diligência para comparar a multa aplicada com a multa do novel art. 32-A da Lei 8.212/91, para, ao final, ser aplicada a mais benéfica, levando-se em consideração as correções realizadas pela recorrente em suas GFIPs.

Requer que seja dado provimento ao recurso para o fim de se reduzir a multa ao importe de R\$ 29.516,49 e que seja feita a comparação da multa prevista no revogado art. 32, parágrafo 5º, acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97, da Lei 8.212, com a multa do dispositivo vigente, artigo 32-A, da Lei 8.212/91, aplicando-se a mais benéfica.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheira Luciana de Souza Espíndola Reis - Relatora

Conheço do recurso por estarem presentes os requisitos de admissibilidade.

### Relevação da Multa. Correção Parcial

O art. 291 do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto 3.048/99, antes de ser revogado pelo Decreto nº 6.727, de 12 de janeiro de 2009, previa a possibilidade de a autoridade administrativa relevar a multa aplicada por descumprimento de obrigação acessória no caso de haver pedido do autuado dentro do prazo de defesa, de o infrator ser primário, ter corrigido a falta e não ter incorrido em nenhuma circunstância agravante:

*Art. 291. Constitui circunstância atenuante da penalidade aplicada ter o infrator corrigido a falta até a decisão da autoridade julgadora competente.*

*§1º A multa será relevada, mediante pedido dentro do prazo de defesa, ainda que não contestada a infração, se o infrator for primário, tiver corrigido a falta e não tiver ocorrido nenhuma circunstância agravante.*

*§2º O disposto no parágrafo anterior não se aplica à multa prevista no art. 286 e nos casos em que a multa decorrer de falta ou insuficiência de recolhimento tempestivo de contribuições ou outras importâncias devidas nos termos deste Regulamento.*

*§3º A autoridade que atenuar ou relevar multa recorrerá de ofício para a autoridade hierarquicamente superior, de acordo com o disposto no art. 366.*

Esse dispositivo não explicitava o significado da expressão *ter o infrator corrigido a falta*, mas sua exegese não oferece maiores dificuldades para o intérprete ao se adotar o critério de interpretação literal, o qual permite concluir que a correção da falta nada mais é do que a satisfação, pelo infrator, do objeto da obrigação tributária acessória.

Na linha dessa interpretação, a correção da falta consistiria em a empresa entregar as GFIP's do período da autuação, sem omissão de fatos geradores de contribuições previdenciárias.

Em 18 de setembro de 2008, dentro do prazo de impugnação, a autuada pediu a relevação da multa, juntando GFIPs retificadoras.

Constatou-se, em diligência fiscal, que a recorrente, visando à correção da falta, entregou a GFIP das competências 07/2006, 10/2006, 02/2007 e 01/2008 sem omissão de fatos geradores de contribuições previdenciárias, e, nas demais competências, manteve a omissão de fatos geradores de contribuições previdenciárias, mas em menor proporção.

A recorrente não contestou o resultado da diligência, de modo que não há controvérsia em relação a este ponto.

A questão que deve ser enfrentada é quanto aos efeitos da correção nas competências em que as infrações persistiram em menor proporção, considerando que a multa aplicada nas demais competências foi relevada pela decisão de primeira instância.

Cabe, antes de mais nada, fazer breve histórico das orientações expedidas pela Administração Fazendária em relação a este tema.

A questão posta foi abordada pela Instrução Normativa INSS/DC nº 100, de 18/12/2003, art. 684, a qual, com relação à infração capitulada no §5º do art. 32 da Lei nº 8.212/91, autorizava a relevação da multa somente quando houvesse correção total na competência em que se verificou a falta, assim entendida como a entrega da GFIP retificadora contendo a totalidade dos fatos geradores omitidos, na forma discriminada no Relatório Fiscal da Infração:

*Art. 684. Constitui circunstância atenuante da penalidade aplicada a correção da falta pelo infrator até a data da ciência da decisão da autoridade que julgar o Auto de Infração.*

*§ 1º A multa será relevada, mediante pedido dentro do prazo de defesa, ainda que não contestada a infração, se o infrator for primário, tiver corrigido a falta na forma do caput e não tiver ocorrido nenhuma circunstância agravante.*

*§ 2º O disposto no § 1º deste artigo não se aplica à multa prevista no art. 286 do RPS e nos casos em que a multa decorrer de falta ou insuficiência de recolhimento tempestivo de contribuições ou outras importâncias devidas nos termos do RPS.*

*§ 3º Para fins de atenuação ou relevação da penalidade pecuniária prevista no § 4º do art. 32, da [Lei nº 8.212](#), de 1991, considera-se corrigida a falta com a entrega das GFIP referentes ao período objeto da autuação.*

*§ 4º Em relação à infração capitulada no § 5º do art. 32, da [Lei nº 8.212](#), de 1991, somente será concedida atenuação ou relevação da multa se a GFIP for entregue com a totalidade dos fatos geradores omitidos, na forma discriminada no Relatório Fiscal da Infração. (grifo nosso)*

(...)

A Instrução Normativa SRP nº 3, de 14 de julho de 2005, revogou a IN INSS/DC 100/2003 e deu nova interpretação ao tema, dispondo que, nos casos de entrega pelo autuado de GFIP informando parte dos fatos geradores omitidos na competência da falta, a atenuação ou a relevação da multa dar-se-ia na proporção do valor das contribuições sociais previdenciárias relativas aos fatos geradores informados, conforme §6º do art. 656:

*Art. 656. Constitui circunstância atenuante da penalidade aplicada a correção da falta pelo infrator até a data da ciência da decisão da autoridade que julgar o Auto de Infração.*

*§1º A multa será relevada, ainda que não contestada a infração, se o infrator:*

- I dentro do prazo de defesa;*
- II for primário; e*
- III não tiver incorrido em circunstância agravante.*

...

*§4º Para fins de atenuação ou relevação da penalidade pecuniária, considera-se cada ocorrência, conforme descrito nos arts. 646 a 648, uma falta.*

*§5º A relevação ou a atenuação de que tratam os §§ 1º e 2º será aplicada sobre o valor da multa correspondente a cada ocorrência para a qual houve correção da falta.*

*§6º Na hipótese do inciso III do caput do art. 647, a entrega pelo autuado de GFIP informando parte dos fatos geradores omitidos na competência implicará a atenuação ou a relevação da multa na proporção do valor das contribuições sociais previdenciárias relativas aos fatos geradores informados, exceto: (grifos nossos)*

*I - os fatos geradores não relacionados no Relatório Fiscal;*

*II - a diferença entre o valor total relativo à contribuição não declarada e o limite máximo estabelecido para a aplicação da multa.*

...

Este entendimento vigorou até 30/04/2007, data da edição da Instrução Normativa SRP nº 23, que revogou o § 6 do art. 656 da IN SRP 03/2005, e introduziu as seguintes alterações:

*Art. 656. Constitui circunstância atenuante da penalidade aplicada ter o infrator corrigido a falta até o termo final do prazo para impugnação do Auto-de-Infração. (NR dada pela IN SRP nº 23, de 30.04.07)*

*§1º A multa será relevada, ainda que não contestada a infração, se o infrator:*

*I - formular pedido dentro do prazo de impugnação e comprovar a correção da falta no prazo referido no caput; (NR dada pela IN nº 23, de 30.04.07)*

*II - for primário; e*

*III - não tiver incorrido em circunstância agravante.*

*§2º A multa será atenuada em cinquenta por cento, se o infrator tiver corrigido a falta no prazo referido no caput.*

*§ 3º Não se aplica:*

*I - o disposto no § 1º deste artigo em relação à multa prevista no art. 286 do RPS; e*

*II - o disposto nos §§ 1º e 2º deste artigo em relação à multa nos casos em que esta decorrer de falta ou insuficiência de recolhimento tempestivo de contribuições ou outras importâncias devidas nos termos do RPS, disciplinada nos arts. 496 a 498. (NR dada pela IN nº 23, de 30.04.07)*

*§4º Para fins de atenuação ou relevação da penalidade pecuniária, considera-se cada ocorrência, conforme descrito nos arts. 646 a 648, uma falta.*

*§5º A relevação ou a atenuação de que tratam os §§1º e 2º será aplicada sobre o valor da multa correspondente a cada ocorrência para a qual houve correção da falta.*

*§6º (Revogado pela IN nº 23, de 30.04.07)*

*§7º Da decisão que atenuar ou relevar multa decorrente de Auto-de-Infração deverá ser interposto recurso de ofício ao CRPS, de acordo com o disposto na alínea "b" do inciso I do art. 366 do RPS, observado o disposto no § 8º. (NR dada pela IN nº 23, de 30.04.07)*

*§ 8º Não se aplica o disposto no §7º à atenuação estabelecida como critério para fixação do valor da multa no ato da lavratura do respectivo auto, nos termos do inciso IX do art. 657. (Incluído pela IN nº 23, de 30.04.07)*

*§ 9º Não caberá recurso de ofício de decisões ou despachos-decisórios relativos a Auto-de-Infração com valores inferiores aos estabelecidos em ato do Ministro da Previdência Social, nos termos do § 2º do art. 366 do RPS. (Incluído pela IN nº 23, de 30.04.07)*

*§ 10. Somente deverão ser interpostos recursos de ofício ao CRPS das decisões e despachos-decisórios proferidos em processos nos quais tenha sido instaurado o contencioso administrativo fiscal, observado o disposto no § 11. (Incluído pela IN nº 23, de 30.04.07)*

*§ 11. Nos processos relativos a Auto-de-Infração em que não tenha sido instaurado o contencioso administrativo fiscal deverá ser dirigido recurso de ofício à autoridade hierarquicamente superior, desde que o valor total exonerado seja superior a vinte mil reais, nos termos do parágrafo único do art. 2º da Portaria MPS nº 158, de 2004. (Incluído pela IN nº 23, de 30.04.07)*

Assim, a exegese da Administração Fazendária, vigente à época da correção da falta, era no sentido de não ser aplicável a relevação proporcional.

Com efeito, o § 5º do inciso IV do art. 32 da Lei 8.212/91, de acordo com a regulamentação do art. 225 do RPS/99, determina que a GFIP deve conter todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias:

Lei 8.212/91

*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). (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)*

RPS/99:

*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;** (grifos nossos)*

A negativa da relevação parcial coaduna com a finalidade do instituto da relevação da multa, que foi criado para proteger o interesse da arrecadação (interesse público) por meio da reparação do dano causado pela infração tributária, o que é ainda mais evidente no caso da GFIP, que tem também a função social de alimentar os bancos de dados que servem de informação para concessão dos benefícios previdenciários.

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), analisando instituto similar do direito penal, a reparação do dano na figura do arrependimento posterior previsto no art. 16 do Código Penal, tem se posicionado no sentido de que o reconhecimento da minorante do arrependimento posterior não se aplica nos casos de reparação parcial do dano (STJ, REsp 765588/RS, Min. Felix Fischer, 5ª T., DJ 10/04/2006, p. 286).

Concluo que o art. 656 da IN SRP 03/2005, na redação da IN SRP 23/2007, realiza seu papel de explicitar o art. 291 do RPS, em harmonia com o disposto no art. 100 do Código Tributário Nacional (CTN), sendo que a revogação do §6º pela própria Administração Tributária foi a medida adequada para invalidar o ato normativo expedido em desconformidade com o Regulamento.

Com base em todo o exposto, indefiro o pedido de relevação da multa nas competências em que não houve a correção integral da falta.

### **Alteração Legislativa. Retroatividade da multa mais benéfica**

Diante das alterações promovidas pela Medida Provisória nº 449, de 03/12/2008, convertida na Lei 11.941/2009, a recorrente solicita que seja aplicada a multa mais benéfica mediante comparação entre a multa do revogado art. 32, IV, § 5º da Lei 8.212/91 e a do novel art. 32-A.

A MP 449/2008, convertida na Lei 11.941/2009 alterou profundamente o regime de multas em matéria previdenciária. A lei nova revogou o art 35 da Lei 8.212/91<sup>1</sup>, que previa os percentuais de multa aplicáveis sobre as contribuições sociais em atraso para pagamento espontâneo, que é o realizado após a data de vencimento do tributo, mas antes do início de qualquer procedimento de fiscalização (inciso I), para pagamento de créditos incluídos em lançamento tributário (notificação fiscal de lançamento de débito, inciso II) e para pagamento de créditos incluídos em dívida ativa (inciso III) e definiu novos percentuais aplicáveis, correspondentes ao teto de 20% para pagamento espontâneo em atraso (art. 35 da Lei 8.212/91 com a redação da MP 449/2008, convertida na Lei 11.941/2009<sup>2</sup>) e 75% no caso de exigência de tributo em lançamento de ofício, passível de agravamento (art 35-A da Lei 8.212/91, com a redação da MP 449/2008, convertida na Lei 11.941/2009<sup>3</sup>).

<sup>1</sup> 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) quatro por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação;
- b) sete por cento, no mês seguinte;
- c) dez por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação;
- 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) doze por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação;
- b) quinze por cento, após o 15º dia do recebimento da notificação;
- c) vinte 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) vinte e cinco por cento, após o 15º dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa;
- 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) trinta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento;
- b) trinta e cinco por cento, se houve parcelamento;
- c) quarenta 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;
- d) cinquenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito foi objeto de parcelamento.
- 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).

<sup>2</sup> 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. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

<sup>3</sup> 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. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

Em relação aos fatos geradores ocorridos antes da mencionada alteração legislativa existe o dever de observância, pela autoridade administrativa, da aplicação da multa mais benéfica, em obediência ao art. 106 inciso II do Código Tributário Nacional.

Para tanto, é necessário identificar a natureza do instituto objeto de comparação e os dados quantitativos a serem comparados.

A lei nova definiu claramente dois institutos: 1º) multa de mora para pagamento espontâneo em atraso (art. 35) e 2º) multa para pagamento não espontâneo, incluído em lançamento tributário, chamada de multa de ofício (art. 35-A), que é única para três condutas: i) falta de pagamento ou recolhimento de débito; ii) falta de declaração; e iii) declaração inexata.

A lei nova também definiu claramente os dados quantitativos de cada um desses institutos: para o primeiro, multa de até 20%, nos termos do art. 61 da Lei 9.430/96<sup>4</sup>; para o segundo, multa de 75%, passível de agravamento, nos termos do art. 44 da Lei 9.430/96<sup>5</sup>.

<sup>4</sup> 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. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

§ 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.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo 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. (Vide Lei nº 9.716, de 1998)

<sup>5</sup> Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

a) na forma do art. 80 da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007)

b) na forma do art. 2o desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007)

§ 1o O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos 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. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

III - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

IV - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

V - (revogado pela Lei no 9.716, de 26 de novembro de 1998). (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

§ 2o Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1o deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - prestar esclarecimentos; (Renumerado da alínea "a", pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei no 8.218, de 29 de agosto de 1991; (Renumerado da alínea "b", com nova redação pela Lei nº 11.488, de 2007) em

O revogado art. 35 inciso II da Lei 8.212/91, dizia respeito apenas à multa por falta de pagamento ou recolhimento incluído em lançamento tributário. Era o revogado art. 32 inciso IV §§4º e 5º da Lei 8.212/91, com a redação da Lei 9.528/97, que regulava a aplicação de penalidade ao contribuinte que apresentasse declaração inexata ou deixasse de apresentá-la, fazendo incidir multa isolada.

Portanto, na norma anterior, o dado quantitativo da multa para dívidas incluídas em lançamento tributário, para os casos de falta de pagamento ou recolhimento quando há falta de declaração e/ou declaração inexata, deve ser apurado pela soma da multa do revogado art. 35, inciso II, com a multa do revogado art. 32, inciso IV, §§ 4º e 5º.

A multa mais benéfica deve ser apurada mediante comparação do dado quantitativo resultante do cálculo conforme descrito no parágrafo anterior (vigente à época dos fatos geradores) com o dado quantitativo resultante da multa calculada com base no art. 35-A da Lei 8.212/91, com a redação da MP 449/2008, convertida na Lei 11.941/2009. Este entendimento está explicitado no art. 476-A da Instrução Normativa RFB nº 971/2009:

*Art. 476-A. No caso de lançamento de ofício relativo a fatos geradores ocorridos: (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 1.027, de 20 de abril de 2010)*

*I - até 30 de novembro de 2008, deverá ser aplicada a penalidade mais benéfica conforme disposto na alínea "c" do inciso II do art. 106 da Lei nº 5.172, de 1966 (CTN), cuja análise será realizada pela comparação entre os seguintes valores: (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 1.027, de 20 de abril de 2010)*

*a) somatório das multas aplicadas por descumprimento de obrigação principal, nos moldes do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009, e das aplicadas pelo descumprimento de obrigações acessórias, nos moldes dos §§ 4º, 5º e 6º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009; e (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 1.027, de 20 de abril de 2010)*

*b) multa aplicada de ofício nos termos do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009. (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 1.027, de 20 de abril de 2010)*

*II - a partir de 1º de dezembro de 2008, aplicam-se as multas previstas no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 1.027, de 20 de abril de 2010)*

---

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei. (Renumerado da alínea "c", com nova redação pela Lei nº 11.488, de 2007)

§ 3º Aplicam-se às multas de que trata este artigo as reduções previstas no art. 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, e no art. 60 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

§ 4º As disposições deste artigo aplicam-se, inclusive, aos contribuintes que derem causa a ressarcimento indevido de tributo ou contribuição decorrente de qualquer incentivo ou benefício fiscal.

§ 5º Aplica-se também, no caso de que seja comprovadamente constatado dolo ou má-fé do contribuinte, a multa de que trata o inciso I do caput sobre: (Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010)

I - a parcela do imposto a restituir informado pelo contribuinte pessoa física, na Declaração de Ajuste Anual, que deixar de ser restituída por infração à legislação tributária; e (Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010)

*§ 1º Caso as multas previstas nos §§ 4º, 5º e 6º do art. 32 da Lei n.º 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei n.º 11.941, de 2009, tenham sido aplicadas isoladamente, sem a imposição de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal, deverão ser comparadas com as penalidades previstas no art. 32-A da Lei n.º 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009. (Incluído pela Instrução Normativa RFB n.º 1.027, de 20 de abril de 2010)*

*§ 2º A comparação de que trata este artigo não será feita no caso de entrega de GFIP com atraso, por se tratar de conduta para a qual não havia antes penalidade prevista. (Incluído pela Instrução Normativa RFB n.º 1.027, de 20 de abril de 2010)*

No caso concreto, foi aplicada a multa do art. 32, IV, § 5º da Lei 8.212/91.

Entendo que a multa mais benéfica deve ser calculada de acordo com o disposto no art. 476-A da IN RFB 971/2009, acima transcrito, e deverá ser apurada no momento do pagamento, nos termos do art. 2º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14, de 04/12/2009.

### **Conclusão**

Com base no exposto, voto por **conhecer do recurso e negar-lhe provimento.**

Luciana de Souza Espíndola Reis.

## Voto Vencedor

Conselheiro Julio Cesar Vieira Gomes, Redator Designado

### Multa aplicada

É direito da recorrente a retroatividade benéfica prevista no artigo 106 do Código Tributário Nacional e em face da regra trazida pelo artigo 26 da Lei nº 11.941, de 27/05/2009 que introduziu na Lei nº 8.212, de 24/07/1991 o artigo 32-A. Passo, então, ao seu exame, sobretudo para explicar porque não deve ser aplicada ao caso a regra no artigo 44 da Lei nº 9.430/1996. Seguem transcrições:

*Art.26. A Lei nº 8.212, de 1991, passa a vigorar com as seguintes alterações:*

...

*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.”*

**Código Tributário Nacional:**

*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.”*

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

- a) 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;
- 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.

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-se 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. Ao declarado e não pago é aplicada apenas multa de mora. Melhor explicando essa diferença, apresentamos o seguinte exemplo: o sujeito passivo, obrigado ao pagamento de R\$ 100.000,00 apenas declara R\$ 80.000,00, embora tenha efetuado o pagamento/recolhimento integral dos R\$ 100.000,00 devidos, qual seria a multa aplicável? Somente a prevista no artigo 32-A. E se houvesse pagamento/recolhimento parcial de R\$ 80.000,00? Incidiria a multa de 75% (considerando a inexistência de agravamento) sobre a diferença de R\$ 20.000,00 e, independentemente disso, a multa do artigo 32-A em relação ao valor não declarado. 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 declaração constituiria o crédito tributário por confissão; portanto, 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:

*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 exaustivamente 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:

**Código Tributário Nacional:**

*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.”*

De fato, nelas há limites inferiores. No caso da falta de entrega da GFIP, a multa não pode exceder a 20% da contribuição previdenciária e, no de omissão, R\$ 20,00 a cada grupo de dez ocorrências:

*Art. 32-A. (...):*

*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.*

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 vigeram 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.*

*§1ª 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.*

Retornando à aplicação do artigo 32-A da Lei nº 8.212, de 24/07/1991, devem ser comparadas as duas multas, a aplicada pela fiscalização com a prevista no artigo 32-A da Lei nº 8.212, de 24/07/1991, prevalecendo a menor.

Por tudo, voto pelo provimento parcial do recurso para que seja aplicada a multa prevista no artigo 32-A da Lei nº 8.212, de 24/07/1991, caso mais benéfica.

É como voto.

Julio Cesar Vieira Gomes.