



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

Processo n° 10865.003941/2008-44
Recurso n° 000.000 Voluntário
Acórdão n° **2402-02.060 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 28 de setembro de 2011
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO: GFIP. OUTROS DADOS
Recorrente INDÚSTRIA COMÉRCIO E EXPORTAÇÃO DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS SANTA ELIZA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/12/2005 a 31/12/2005, 01/12/2006 a 31/12/2006

GFIP. DEIXAR DE INFORMAR MENSALMENTE.

Constitui infração, punível na forma da Lei, deixar a empresa de informar mensalmente ao INSS, por intermédio da Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP), os dados cadastrais, todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias e outras informações de interesse do mesmo, conforme previsto na Legislação.

CARÁTER CONFISCATÓRIO DA MULTA. INOCORRÊNCIA.

A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a penalidade de multa nos moldes da legislação em vigor.

INCONSTITUCIONALIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE APRECIÇÃO.

Não cabe aos Órgãos Julgadores do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF afastar a aplicação da legislação tributária em vigor, nos termos do art. 62 do seu Regimento Interno.

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

DOLO OU CULPA. ASPECTOS SUBJETIVOS. NÃO ANALISADOS.

Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

LEGISLAÇÃO POSTERIOR. MULTA MAIS FAVORÁVEL.
APLICAÇÃO EM PROCESSO PENDENTE JULGAMENTO.

A lei aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Na superveniência de legislação que estabeleça novos critérios para a apuração da multa por descumprimento de obrigação acessória, faz-se necessário verificar se a sistemática atual é mais favorável ao contribuinte que a anterior.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para aplicação do artigo 32-A da Lei nº 8.212/91, caso mais benéfica.

Julio Cesar Vieira Gomes - Presidente.

Ronaldo de Lima Macedo - Relator.

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

Relatório

Trata-se de auto de infração lavrado pelo descumprimento da obrigação tributária acessória prevista no art. 32, inciso IV, §§ 3º e 9º, da Lei nº 8.212/1991, acrescentado pela Lei nº 9.528/1997, c/c o art. 225, inciso IV, §§ 2º, 3º e 4º, do Decreto nº 3.048/1999 (Regulamento da Previdência Social - RPS), que consiste em deixar a empresa de informar mensalmente ao INSS, por intermédio da Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP), os dados cadastrais, todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias e outras informações de interesse do mesmo.

Segundo o Relatório Fiscal da Infração (fls. 06/07), a empresa deixou de apresentar ao Fisco as Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP's), em que deveriam constar os dados cadastrais, todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias e outras informações de interesse do mesmo, referentes aos décimos terceiros salários de 2005 e 2006.

O Relatório Fiscal da Aplicação da Multa (fls. 08/09) informa que foi aplicada a multa prevista no art. 32, inciso IV e §§ 4º e 7º, da Lei nº 8.212/1991, c/c o inciso I e §§ 1º e 2º do *caput* do art. 284, do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999, atualizada pela Portaria MPS/MF nº 77 de 11/03/2008, já considerada a ocorrência de circunstância atenuante relativamente à competência 13/2006, uma vez que a autuada corrigiu a falta antes do término da ação fiscal, e, em consequência, foi atenuada em 50% a multa aplicada nessa competência, tudo em conformidade com os Relatórios Fiscais do Auto de Infração e de Aplicação da Multa. O valor da multa resultou em R\$23.529,18 (vinte e três mil, quinhentos e vinte e nove reais e dezoito centavos).

A ciência do lançamento fiscal ao sujeito passivo deu-se em 12/11/2008 (fl.01).

A Autuada apresentou impugnação tempestiva (fls. 30/45) – acompanhada de anexos de fls. 46/47 –, alegando, em síntese, que:

1. **Vedação ao *bis in idem*.** A impugnante já foi autuada pelas mesmas razões da presente autuação nos autos do auto de infração (AI) 37.169.434-5, caracterizando o *bis in idem*. Descreve a infração cometida no processo citado, discorre sobre o tema, e requer a extinção do AI atacado;
2. **Do não cabimento da Multa.** Do principio educativo da fiscalização e do excesso de rigor. Encontra-se em tramitação no Congresso Nacional Projeto de Lei nº 646/99, que se convertido em lei será apelidada de Código de Defesa do Contribuinte (CDCCon). Discorre robustamente sobre o tema. Dispõe sobre a complexidade da legislação tributária e que a fiscalização deveria ter educado a empresa e não lançado o AI da forma como o fez, violando o CDCCon, que ora requer sua aplicação;

3. **Do caráter confiscatório da multa imposta.** A multa aplicada não pode prevalecer porque: (i) inexistente no ordenamento jurídico sanção por ato lícito através de regulamento, como mencionado no AI; (ii) a impugnante cumpre rigorosamente os ditames legais; e (iii) que a multa deverá ser reduzida a patamar justo dado seu caráter confiscatório, discorrendo robustamente sobre o tema. Traz manifestações doutrinárias. Requer a redução da multa para o mínimo previsto em lei, até mesmo pela primariedade da impugnante;
4. Requer seja determinada a suspensão da exigibilidade do tributo em questão, nos termos do art. 151, III do CTN e que seja dado provimento aos pedidos.

Remetido o processo à auditoria fiscal autuante, através de Despacho nº 0014 – 7ª Turma da DRJ/RPO, de 16/01/2009, para sua manifestação quanto à aplicação da nova legislação introduzida com a edição da Medida Provisória MP 449/2008, de 03/12/2008, transformada em Lei 11.941/2009, que alterou substancialmente a forma de cálculo da multa aplicada para esse tipo de AIOA, ou seja, para que se procedesse a comparação entre a multa aplicada sob a égide da legislação anterior e a introduzida pela MP, para se determinar a mais benéfica ao contribuinte, em atendimento ao contido no art. 106, inciso II, “c”, do CTN.

Em resposta, foi emitida Informação Fiscal (IF), de fls. 54, em que a auditoria se manifesta pela aplicação do contido no § 4º do art. 2º da Portaria Conjunta PGFN/MF nº 14, de 04/12/2009, e devolve o processo a esta Delegacia de Julgamento (primeira instância).

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em Ribeirão Preto/SP – por meio do Acórdão 14-29.217 da 7ª Turma da DRJ/RPO (fls. 56/62) – considerou o lançamento fiscal procedente em sua totalidade, com a manutenção parcial do crédito tributário exigido, eis que ocorreu a relevação da multa aplicada relativamente à competência 13/2006, remanescendo o lançamento somente para a competência 13/2005 pelo montante de R\$16.941,01 (dezesesseis mil, novecentos e quarenta e um reais e um centavo).

A Notificada apresentou recurso (fls. 65/83), manifestando seu inconformismo pela obrigatoriedade do recolhimento dos valores lançados no auto de infração e no mais efetua as alegações da peça de impugnação.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil em Limeira/SP informa que o recurso interposto é tempestivo e encaminha os autos ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) para processamento e julgamento (fl. 92).

É o relatório.

Voto

Conselheiro Ronaldo de Lima Macedo, Relator

O recurso é tempestivo (fls. 65 e 92) e não há óbice ao seu conhecimento.

O presente lançamento fiscal decorre do fato de que a Recorrente não informou mensalmente ao Fisco, por intermédio da Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP), os dados cadastrais, todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias e outras informações de interesse do mesmo, referentes aos décimos terceiros salários de 2005 e 2006.

DO MÉRITO:

Inicialmente, dentro do aspecto meritório, a Recorrente alega que a multa aplicada é confiscatória e inconstitucional, pois atenta contra os princípios constitucionais da capacidade contributiva e da proporcionalidade, tendo com isso um caráter exorbitante.

Cumpra esclarecer que tal alegação não compete a este foro a discussão sobre a matéria, dado que a Administração Pública é compelida a aplicar a penalidade nos moldes fixados na legislação de regência, o que foi observado no caso ora analisado, não se configurando, assim, o alegado excesso de exação, porque o Fisco agiu no estrito cumprimento do dever legal.

Ademais, frise-se que a análise da alegação retromencionada seria incabível na esfera administrativa. Não pode a autoridade administrativa recusar-se a cumprir norma cuja constitucionalidade, ou ilegalidade, vem sendo questionada, razão pela qual são aplicáveis as normas reguladas na Lei nº 8.212/1991 e demais disposições da legislação vigente aplicadas ao lançamento fiscal ora analisado.

Toda lei presume-se constitucional e, até que seja declarada sua inconstitucionalidade pelo órgão competente do Poder Judiciário para tal declaração ou exame da matéria, ou seja declarada suspensa pelo Senado Federal nos termos art. 52, X, da Constituição Federal, deve o agente público, como executor da lei, respeitá-la.

Nesse sentido, o Regimento Interno (RI) do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) veda aos membros de Turmas de julgamento afastar aplicação de lei ou decreto sob fundamento de inconstitucionalidade, e o próprio Conselho uniformizou a jurisprudência administrativa sobre a matéria por meio do enunciado da Súmula nº 2 (Portaria MF nº 383, publicada no DOU de 14/07/2010), transcrito a seguir:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Registramos que a vedação constitucional quanto ao caráter confiscatório se dá em relação ao tributo e não à multa ora discutida pela recorrente, sendo esta última a

apreciada no caso concreto. Nesse sentido preceitua o art. 150, IV, da Constituição Federal de 1988:

Art. 150 Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

Por oportuno, cabe destacar que não se trata de multa moratória. A penalidade aplicada decorre da constatação de infração à legislação, em decorrência de descumprimento de obrigação acessória, que restou confirmado no feito.

Logo, não pode a autoridade administrativa recusar-se a cumprir norma cuja constitucionalidade vem sendo questionada, razão pela qual são aplicáveis as normas reguladas na Lei nº 8.212/1991 e demais disposições da legislação vigente aplicadas ao lançamento fiscal ora analisado.

Quanto à alegação de que inexistente a infração imputada pela auditoria fiscal em decorrência da ausência de pressupostos do lançamento fiscal, uma vez que a Recorrente teria cumprido a legislação de regência.

Tal alegação é infundada, eis que o Fisco cumpriu a legislação de regência, ensejando o lançamento de ofício em decorrência da Recorrente ter incorrido no descumprimento de obrigação tributária acessória.

Verifica-se que a Recorrente não informou mensalmente ao Fisco, por intermédio da Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP), os dados cadastrais, todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias e outras informações de interesse do mesmo, referentes ao décimo terceiro salário de 2005.

Os valores apurados na competência 13/2006 foram devidamente excluídos em decorrência da relevação da multa aplicada, conforme decisão de primeira instância (Acórdão 14-29.217 da 7ª Turma da DRJ/POR, fls. 56/62).

Com isso, a Recorrente incorreu na infração prevista no art. 32, inciso IV, §§ 3º e 9º, da Lei nº 8.212/1991, acrescentado pela Lei nº 9.528/1997, c/c o art. 225, inciso IV, §§ 2º, 3º e 4º, do Decreto nº 3.048/1999 (Regulamento da Previdência Social - RPS), transcritos abaixo:

Lei nº 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.***

(...)

§ 3º *O regulamento disporá sobre local, data e forma de entrega do documento previsto no inciso IV. (Incluído pela Lei 9.528, de 10.12.97)*

§ 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: (Incluído pela Lei 9.528, de 10.12.97)*
(g.n.)

(...)

§ 9º *A empresa deverá apresentar o documento a que se refere o inciso IV, mesmo quando não ocorrerem fatos geradores de contribuição previdenciária, sob pena da multa prevista no § 4º. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).*

Decreto nº 3.048/1999

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;

(...)

§ 2º *A entrega da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social deverá ser efetuada na rede bancária, conforme estabelecido pelo Ministério da Previdência e Assistência Social, até o dia sete do mês seguinte àquele a que se referirem as informações. (Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 1999)*

§ 3º *A Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social é exigida relativamente a fatos geradores ocorridos a partir de janeiro de 1999.*

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

Nos termos do arcabouço jurídico-previdenciário acima delineado, percebe-se, então, que a Recorrente estava obrigada a apresentar ao Fisco, por intermédio da Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP), os dados cadastrais, todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias e outras informações de interesse do mesmo.

Portanto, o procedimento utilizado pela auditoria fiscal para a aplicação da multa foi devidamente consubstanciado na legislação vigente à época da lavratura do auto de infração. Ademais, não verificamos a existência de qualquer fato novo que possa ensejar a revisão do lançamento em questão nas alegações registradas na peça recursal da Recorrente.

Com relação à alegação de multiplicidade de autuações sobre um mesmo fato gerador, aduzindo que a fiscalização lavrou múltiplas infrações sobre uma mesma conduta, ou seja, o dever de apresentar GFIP com todos os fatos geradores caracterizaria um bis in idem, requerendo o cancelamento da presente autuação.

Depreende-se do art. 113 do CTN que a obrigação tributária é principal ou acessória e pela natureza instrumental da obrigação acessória, ela não necessariamente está ligada a uma obrigação principal e decorre de cada circunstância fática praticada pela Recorrente, que será verificada no procedimento de Auditoria Fiscal. Em face de sua inobservância, há a imposição de sanção específica disposta na legislação nos termos do art. 115 também do CTN.

Código Tributário Nacional (CTN) – Lei nº 5.172/1966:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º. A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º. A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º. A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

(...)

Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.(g.n.)

As obrigações acessórias são estabelecidas no interesse da arrecadação e da fiscalização de tributos, de forma que visam facilitar a apuração dos tributos devidos.

Constata-se que o presente lançamento fiscal decorre da inobservância pela Recorrente da infração prevista no art. 32, inciso IV, §§ 3º e 9º, da Lei nº 8.212/1991, combinado com o art. 225, IV e §§ 2º, 3º e 4º do RPS, ou seja, deixar a empresa de apresentar GFIP mensalmente contemplando todos os dados cadastrais, fatos geradores e outras informações pertinentes ao INSS, na competência 13/2005.

Por outro lado, o lançamento fiscal, constituído por meio do Auto de Infração da Obrigação Acessória (AIOA) de número 37.169.435-3, foi lavrado porque a empresa apresentou – nas competências 12/2003 e 03/2004 a 11/2007 – a GFIP sem todos os fatos geradores das contribuições previdenciárias. Vejamos a íntegra dos dispositivos legais infringidos, que estavam em vigor na data da autuação:

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).

(...)

§ 3º O regulamento disporá sobre local, data e forma de entrega do documento previsto no inciso IV. (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)

(...)

§ 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)**

§ 6º **A apresentação do documento com erro de preenchimento nos dados não relacionados aos fatos geradores sujeitará o infrator à pena administrativa de cinco por cento do valor mínimo previsto no art. 92, por campo com informações inexatas, incompletas ou omissas, limitadas aos valores previstos no § 4º. (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) (g.n.)**

O arcabouço jurídico-previdenciário delineado acima afasta a alegação da Recorrente, eis que o presente processo decorre da circunstância fática pela não informação mensal, por meio da GFIP, de todos os dados cadastrais, fatos geradores e outras informações pertinentes ao INSS (Código de Fundamento Legal - CFL 67, AIOA nº 37.169.434-5); que, por sua vez, é distinta das circunstâncias fáticas decorrentes da apresentação de GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores (Código de Fundamento Legal - CFL 68), verificada no AIOA nº 37.169.435-3.

É importante salientar que a infração ora analisada não depende da ocorrência de dolo ou culpa do contribuinte, ao contrário do que entende a Recorrente.

Não cogitou o legislador sobre o elemento volitivo que a originou. A obrigação da empresa é informar mensalmente ao INSS, por intermédio da Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP), os dados cadastrais, todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias e outras informações de interesse do mesmo, não cabendo ao fisco analisar os motivos da não apresentação dos mesmos. Vale mencionar que o art. 136 do CTN, ao eleger como regra a responsabilidade objetiva, isenta a autoridade fiscal de buscar as provas da intenção do infrator, conforme transcrito abaixo:

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato. (g.n.)

As alegações da Recorrente sobre o Projeto de Lei (PL) – que, se convertido, será apelidado de Código de Defesa do Contribuinte (CDCon) – são impertinentes para a questão submetida à controvérsia ora analisada, pois não se baseiam em legislação vigente, que já integre nosso ordenamento jurídico. Além disso, argumenta que não caberia a aplicação da multa, pois entende a Recorrente que seria o caso de aplicação do princípio educativo da fiscalização e não o excesso de rigor dos valores lançados.

Diante dessas alegações, cumpre esclarecer que não cabe a esta Corte Administrativa acata tais alegações por se tratar de elementos subjetivos expostos na peça recursal. Assim, não procedem as alegações da Recorrente, eis que ela deixou de enviar ao Fisco as Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP's), relativa ao décimo terceiro salário de 2005.

Ainda dentro do aspecto meritório e em observância aos princípios da legalidade objetiva, da verdade material e da autotutela administrativa, presentes no processo administrativo tributário, frisamos que os valores da multa aplicados foram fundamentados na redação do art. 32, inciso IV e §§ 4º e 7º, da Lei nº 8.212/1991, acrescentados pela Lei nº 9.528/1997. Entretanto, este dispositivo sofreu alteração por meio do disposto nos arts. 32-A e 35-A, ambos da Lei nº 8.212/1991, acrescentados pela Lei nº 11.941/2009. Com isso, houve alteração da sistemática de cálculo da multa aplicada por infrações concernentes à GFIP's, a qual deve ser aplicada ao presente lançamento ora analisado, tudo em consonância com o previsto pelo art. 106, inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional.

Assim, quanto à multa aplicada, vale ressaltar a superveniência da Lei nº 11.941/2009.

Para tanto, inseriu o art. 32-A na Lei nº 8.212/1991, o qual dispõe o seguinte:

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 nº 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 nº 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 nº 11.941, de 2009).

§ 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. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 2º. Observado o disposto no § 3º deste artigo, as multas serão reduzidas: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

I – à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

II – a 75% (setenta e cinco por cento), se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 3º. A multa mínima a ser aplicada será de: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

I – R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

II – R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

No caso em tela, trata-se de infração que agora se enquadra no art. 32-A, inciso II, da Lei nº 8.212/1991.

Considerando o grau de retroatividade média da norma previsto no art. 106, inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional (CTN), transcrito abaixo, há que se verificar a situação mais favorável ao sujeito passivo, face às alterações trazidas.

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.

Nesse sentido, entendo que na execução do julgado, a autoridade fiscal deverá verificar, com base nas alterações trazidas, qual a situação mais benéfica ao contribuinte, se a multa aplicada à época ou a calculada de acordo com o art. 32-A, inciso I, da Lei nº 8.212/1991.

Esclarecemos que não há espaço jurídico para aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212/1991, eis que este remete para a aplicação do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, que trata das multas quando do lançamento de ofício dos tributos federais, vejo que as suas 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.

Assim, há diferença entre as regras estabelecidas pelos artigos 32-A e 35-A, ambos da Lei nº 8.212/1991. 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 8.212/1991.

O art. 44 da Lei nº 9.430/1996 dispõe o 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;

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 regra do artigo acima mencionado tem finalidade exclusivamente fiscal, diferentemente do caso da multa prevista no artigo 32-A da Lei nº 8.212/1991, 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 extrafiscal, que é: 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 da Lei nº 9.430/1996 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:

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.

Processo nº 10865.003941/2008-44
Acórdão n.º **2402-02.060**

S2-C4T2
Fl. 99

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, no caso que tenha sido lavrado Auto de Infração de Obrigação Principal (AIOP), qual tenha sido o valor nele lançado.

CONCLUSÃO:

Voto no sentido de CONHECER do recurso e **DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL**, para que a multa seja recalculada, se mais benéfica ao contribuinte, de acordo com o disciplinado no art. 32-A da Lei nº 8.212/1991, nos termos do voto.

Ronaldo de Lima Macedo.