



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

**Processo n°** 10909.005030/2009-89  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** **2803-002.763 – 3ª Turma Especial**  
**Sessão de** 15 de outubro de 2013  
**Matéria** CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS - OBRIGAÇÕES  
 ACESSÓRIAS  
**Recorrente** SAK INDÚSTRIA GRÁFICA LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/10/2008

AUTO DE INFRAÇÃO. CFL 68. ART. 32, IV DA LEI N° 8.212/91.

Constitui infração às disposições inscritas no inciso IV do art. 32 da Lei n° 8.212/91 a entrega de GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, sujeitando-se o infrator à multa prevista na legislação previdenciária.

Não há o que se falar, portanto, em bis in idem, ao se impor multa por violação aos dispositivos citados, pois, fica evidenciado que referida penalidade decorre do descumprimento de obrigação acessória que não se confunde com a multa resultante do descumprimento de obrigação principal.

AUTO DE INFRAÇÃO. GFIP. CFL 68. ART. 32-A DA LEI N° 8.212/91. RETROATIVIDADE BENIGNA.

As multas decorrentes de entrega de GFIP com incorreções ou omissões foram alteradas pela Medida Provisória n° 449/2008, a qual fez acrescentar o art. 32-A a Lei n° 8.212/91.

Incidência da retroatividade benigna encartada no art. 106, II, “c” do CTN, sempre que a norma posterior cominar ao infrator penalidade menos severa que aquela prevista na lei vigente ao tempo da prática da infração autuada.

EXAME DE INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA.

De acordo com a Súmula CARF n° 2, o contencioso administrativo não é competente para examinar a inconstitucionalidade de lei tributária.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

**Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.**

Processo nº 10909.005030/2009-89  
Acórdão n.º **2803-002.763**

**S2-TE03**  
Fl. 63

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do Relator para recalcular a multa conforme previsto no art. 32-A, I, da Lei nº. 8.212/91, se mais benéfica ao contribuinte.

*(Assinado digitalmente)*

Helton Carlos Praia de Lima - Presidente.

*(Assinado digitalmente)*

Natanael Vieira dos Santos - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Helton Carlos Praia de Lima (Presidente), Oséas Coimbra Júnior, Natanael Vieira dos Santos e Eduardo de Oliveira.

## Relatório

1. Trata-se de recurso voluntário interposto pela contribuinte SAK INDÚSTRIA GRÁFICA LTDA. em face da decisão (fls. 42/47) que julgou improcedente a impugnação (fls. 20/29) apresentada - AI DEBCAD N° 37.247.806-9.

2. Conforme consta do Relatório Fiscal da aplicação da multa (fls. 7/11), os valores lançados decorrem da imposição de penalidade, por ter a recorrente apresentado GFIPs, relativas ao período compreendido entre 01/2006 e 10/2008 (anterior aos efeitos da MP 449/2008), com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, implicando assim em desobediência ao artigo 32, IV e § 5º, da Lei 8.212, de 24 de julho de 1991.

3. Em face dessa infração, foi aplicada multa de R\$ 67.788,18, com base no artigo 32, § 5º, da Lei 8.212/91; artigo 284, II, e artigo 373, ambos do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06 de maio de 1999.

4. De acordo com o Relatório Fiscal (fl. 8), a recorrente, “no período compreendido entre 01/2006 e 10/2008 (anterior aos efeitos da MP 449/2008), apresentou Guias de Recolhimento do FGTS e Informações para a Previdência Social - como empresa enquadrada no SIMPLES - Sistema Integrado de Pagamento de Impostos das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte. Nesta condição efetuou os recolhimentos do sistema SIMPLES.”

5. No referido Relatório Fiscal consta que a recorrente havia sido excluída do sistema SIMPLES pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, através do Ato Declaratório Executivo - DRF/TTJ nº 22 de 24 de março de 2005, com efeitos retroativos a 01/2001 (fl.12).

6. Mesmo estando excluída do sistema SIMPLES a recorrente continuou a contribuir para a Seguridade Social como se ainda fosse optante pelo regime diferenciado de tributação, não recolhendo as respectivas contribuições a cargo da empresa, bem como desse modo informava, em GFIP, sua condição em relação ao Simples, o que motivou a lavratura do presente auto de infração.

7. Ainda, informa o Agente Fiscal que, na aplicação da multa, em virtude da edição da MP nº 449/08 e de sua conversão na Lei nº 11.941/09, a qual estipulou novos critérios em sua aplicação no caso de atraso no pagamento do tributo e na falta de informação de fatos geradores de contribuição previdenciária em GFIP, fez-se análise da legislação mais benéfica ao contribuinte, de acordo com o artigo 106, II, do CTN, sendo aplicada ao presente caso.

8. Opondo-se ao lançamento, em 12/01/2010, a contribuinte apresentou tempestivamente impugnação (fls. 20/29), a qual, em decisão *a quo* foi tida como improcedente.

9. Examinada a peça impugnatória, o acórdão exarado em primeira instância restou ementado nos termos a seguir:

*“LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. ARGUIÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE.*

*As Delegacias de Julgamento da Receita Federal do Brasil não são competentes para se pronunciar sobre inconstitucionalidade de legislação tributária.*

*APLICAÇÃO DE PENALIDADE. RETROATIVIDADE BENÉFICA.*

*No momento do pagamento ou do parcelamento do débito pelo contribuinte, o valor das multas aplicadas será analisado e os lançamentos, se necessário, serão retificados, para fins de aplicação da penalidade mais benéfica.*

*Impugnação .Improcedente.*

*Crédito Tributário Mantido.”*

10. Cientificada do acórdão de primeira instância (fls. 48/49), a contribuinte com vistas a reverter a decisão *a quo* interpôs Recurso Voluntário (fls. 50/60), onde, em síntese, alega que:

a) ocorre *bis in idem*, pois, já tendo sido os tributos devidos objeto de adequado lançamento, a cobrança de multa por descumprimento de obrigação acessória é desproporcional e espelha a aplicação de duas penas pela mesma falta. Nesse tocante, entende que um mesmo fato (não realizar declarações à Previdência Social, e, conseqüentemente, não recolher as contribuições a elas atinentes) não pode dar azo à aplicação de duas penalidades pecuniárias.

b) uma multa excessiva, a qual ultrapasse o limite do razoável para dissuadir ações ilícitas e para punir transgressores, indiretamente burla o comando constitucional que veda o confisco, de sorte que, a imposição da presente penalidade, encontra substancial limite no princípio da proporcionalidade, assim como no princípio constitucional do não-confisco.

c) ao caso deve ser aplicado o princípio da retroatividade benéfica, estampado no artigo 106, II, do CTN, uma vez que a Lei nº 11.941/2009 estabeleceu a redução da penalidade para a questão em análise.

11. Sem apresentação de contrarrazões, os autos foram enviados para a apreciação e julgamento por este 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 NÃO OBSERVÂNCIA AOS PRINCÍPIOS DO "NON BIS IN IDEM" E DA PROPORCIONALIDADE

2. Cabe de início apontar que doutrinariamente "*Bis in Idem*", em síntese, significa "*duas vezes sobre a mesma coisa*", sendo que, na esfera tributária, sua ocorrência geralmente se verifica quando o mesmo ente público (sujeito ativo) edita várias leis, instituindo múltiplas exigências tributárias, todas decorrentes do mesmo fato gerador.

3. Na doutrina de Bernardo Ribeiro de Moraes, extrai-se que *bis in idem* "... consiste, portanto, em tributar-se mais de uma vez a mesma pessoa em razão da mesma causa jurídica (fato gerador da respectiva obrigação tributária) e pelo mesmo poder tributante. No *bis in idem* verifica-se, sempre, a exigência de impostos iguais pelo mesmo poder tributante, sobre o mesmo contribuinte e em razão do mesmo fato gerador da respectiva obrigação, embora em razão de duas leis ordinárias." (In, MORAES, Bernardo Ribeiro. Doutrina e prática das taxas. – São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 137).

4. Dessas considerações iniciais, em apertada síntese, é possível inferir que estará presente o *bis in idem* quando também se verificar, no caso, a identidade de hipótese de incidência ou mesma causa jurídica da incidência que pode ser traduzida em materialidades ou acontecimentos a que o direito atribui consequências jurídicas, aptos a criar, modificar, transmitir ou extinguir relações jurídicas.

5. Destarte, a ausência desses elementos, por si só, implica na inoccorrência de *bis in idem*, haja vista que sem identidade, não ocorre tal fenômeno, sendo diversa a incidência, a base do descumprimento das obrigações tributárias principal (obrigação de dar - recolher tributos) e obrigações acessórias (obrigação de fazer).

6. Aliás, esse raciocínio é corroborado em decisão proferida pelo STJ no Resp 1182354/PE, *in verbis*:

**"STJ - RECURSO ESPECIAL REsp 1182354 PE 2009/0173475-5 (STJ).**

*Data de publicação: 30/06/2010*

**Ementa: PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. OFENSA AO ART. 535 DO CPC NÃO CONFIGURADA. ART. 32 DA LEI 8.212 /1991. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 282/STF. MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE**

*OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA (ENTREGA DE GFIP). MULTA PELO INADIMPLEMENTO DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA (OBRIGAÇÃO PRINCIPAL). BIS IN IDEM. NÃO OCORRÊNCIA. APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE. FUNDAMENTO INATACADO. SÚMULA 283 /STF.*

(...).

3. Hipótese em que foram aplicadas quatro multas, cujos fatos geradores são: a) ausência de entrega de declaração dos valores pagos a clubes de futebol, decorrentes de contratos de publicidade; b) inadimplemento das respectivas contribuições previdenciárias incidentes; c) ausência de declaração, na GFIP, dos salários pagos aos empregados do recorrido; e d) inadimplemento do tributo incidente sobre a referida folha de salários.

4. Não se confundem as multas impostas em razão do descumprimento das obrigações tributárias principal (recolher tributos) e acessória (inobservância da legislação tributária que impõe prestações positivas – como entregar declarações sobre a ocorrência de situações tributáveis – ou negativas, instituídas no interesse da arrecadação ou fiscalização). (grifei).

5. A título exemplificativo, são plenamente cumuláveis as multas impostas pelo inadimplemento do Imposto de Renda (obrigação principal) e pelo atraso na entrega da Declaração Anual de Ajuste (obrigação acessória).

6. Em conseqüência, merece reforma o acórdão que se fundamentou na vedação do **bis in idem** para excluir as multas cominadas pelo descumprimento das obrigações acessórias.

(...).

8. Recurso Especial parcialmente conhecido e, nessa parte, parcialmente provido.

(...).”

7. Assim, por se tratar obrigação de acessória distinta ou de natureza jurídica diversa da obrigação principal, a penalidade imposta pelo seu descumprimento não se comunica ou se difere da exigida pelo inadimplemento da obrigação principal, haja vista que ambas tem materialidades diferentes, razão pela qual não há o que se falar em *bis in idem*.

8. Não obstante os apontamentos acima, cabe esclarecer que analisar o princípio do “*non bis in idem*”, é o mesmo que se falar ou ligá-lo aos princípios da capacidade contributiva e o do não confisco, o que necessariamente, se agredidos, acabariam por atingir ou invalidar normas contidas na Lei nº 8.212/91, que estabelecem aplicabilidade de multas por descumprimento de obrigações acessórias previdenciárias.

9. Nessa esteira, o exame da matéria, como articulado pela recorrente, inevitavelmente passaria pela análise da constitucionalidade dos dispositivos que fundamentaram a penalidade aplicada.

10. Ocorre que, os órgãos de julgamento, em sede administrativa, não tem competência para apreciar alegações de inconstitucionalidade ou ilegalidade de lei ou ato normativo, função essa reservada ao Poder Judiciário, inclusive é nesse sentido que se encontra regulado o processo administrativo fiscal, conforme estabelece o art, 26-A, do Dec. Nº 70.235/72, com redação dada pela Lei nº 11.941/09, *in verbis*:

*“Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).”*

11. É oportuno registrar que não cabe esse a colegiado o exame de validade no todo ou em parte da Lei nº 8.8212/91, até porque toda lei presume-se constitucional e, até que seja declarada sua inconstitucionalidade pelo Poder Judiciário, deve o agente público, como executor da lei, respeitá-la. Nesse sentido, apenas para efeitos de esclarecimento, é pertinente a transcrição de trecho do Parecer/CJ n.º 771, aprovado pelo Ministro da Previdência Social em 28/1/1997, que enfoca a questão:

*Cumprе ressaltar que o guardião da Constituição Federal é o Supremo Tribunal Federal, cabendo a ele declarar a inconstitucionalidade de lei ordinária. Ora, essa assertiva não quer dizer que a administração não tem o dever de propor ou aplicar leis compatíveis com a Constituição. Se o destinatário de uma lei sentir que ela é inconstitucional o Pretório Excelso é o órgão competente para tal declaração. Já o administrador ou servidor público não pode se eximir de aplicar uma lei, porque o seu destinatário entende ser inconstitucional, quando não há manifestação definitiva do STF a respeito.*

*A alegação de inconstitucionalidade formal de lei não pode ser objeto de conhecimento por parte do administrador público. Enquanto não for declarada inconstitucional pelo STF, ou examinado seu mérito no controle difuso (efeito entre as partes) ou revogada por outra lei federal, a referida lei estará em vigor e cabe à Administração Pública acatar suas disposições.*

12. Em sentido idêntico é o sumulado nesta Corte Administrativa por meio da Súmula Carf nº 2:

*“Súmula CARF nº 2:*

*O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”*

13. Neste ponto, estou de acordo com o julgador *a quo*, quando o mesmo afirma que *“as alegações ora apresentadas pela defesa são repelidas no âmbito do contencioso administrativo.”*

14. Do até aqui exposto, e, pelas razões acima deixo de examinar as alegações da recorrente no sentido de que seria a multa excessiva e por essa razão estaria ferindo o princípio da proporcionalidade, assim como o princípio constitucional do não-**confisco**.

## DA APLICAÇÃO DA MULTA

15. No que tange à regra aplicável ao caso em análise, tendo em vista à superveniência de legislação mais benéfica no que se refere à penalidade por descumprimento de obrigação acessória passo a análise da matéria.

16. Ocorre que a Lei nº. 11.941, de 2009, alterou a Lei nº. 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.”*

17. 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.

18. Evidenciadas as regras veiculadas no art. 32-A, da Lei nº. 8.212/91, 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*”.

19. 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.*

20. Dessa forma, depreende-se da leitura do inciso que o sujeito passivo estará sujeito à multa prevista no citado artigo, mesmo nos casos em que efetuar o pagamento em sua integralidade, ou seja, cem por cento das contribuições previdenciárias.

21. 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 se 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.”*

22. 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.

23. 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.”*

24. 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 exhaustivamente a matéria, sendo irrelevante a existência ou não de pagamento/recolhimento e qual tenha sido a multa aplicada no documento de constituição do crédito relativo ao tributo devido.

25. 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, tampouco a nova redação do artigo 35.

26. Os dispositivos legais não são interpretados em fragmentos, mas dentro de um conjunto que lhes 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 destempe 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. 449/2008 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 449/2008 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 fora de prazo, 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;”*

27. No que tange aos autos de infração referentes à GFIP, que foram lavrados antes da MP nº 449/2008, 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 que a multa contida no auto de infração é inferior à que seria aplicada pelas novas regras, não há como se falar em retroatividade.

29. Assim, pelas razões acima delineadas, entendo que os valores impostos pelo fisco devem ser calculados com observância ao novo regramento do citado artigo 32-A, I, da Lei nº 8.212/91, introduzido pela Lei nº 11.941/2009.

### CONCLUSÃO

30. Por todo o exposto, conheço do recurso voluntário, para, no mérito dar-lhe provimento parcial para recalcular a multa, conforme previsto no art. 32-A, I, da Lei nº 8.212/91, se mais benéfica ao contribuinte.

É como voto.

*(Assinado digitalmente)*

Natanael Vieira dos Santos.