



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

**Processo n°** 10980.725208/2010-82  
**Recurso n°** 999.999 Voluntário  
**Acórdão n°** **2302-01.796 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 15 de maio de 2012  
**Matéria** Auto de Infração. Obrigações Acessórias em GFIP.  
**Recorrente** BONYPLUS INDUSTRIA E COMERCIO IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO  
**Recorrida** DRJ - CURITIBA PR

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Data do fato gerador: 30/11/2010

**CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA. RELATÓRIO FISCAL MOTIVADO.**

O lançamento foi realizado com base em documentação da própria recorrente, conforme relatório fiscal.

O relatório indicou os motivos do lançamento; os fatos geradores estão devidamente descritos bem como a forma para se apurar o quantum devido

Os relatórios juntados pela fiscalização favorecem a ampla defesa e o contraditório, possibilitando ao notificado o pleno conhecimento acerca dos motivos que ensejaram o lançamento. Desse modo, não assiste razão à recorrente de que houve omissão na motivação do lançamento.

**CONTRATO DE MÚTUO. AUSÊNCIA DE CONFIGURAÇÃO. REMUNERAÇÃO CONTRIBUENTES INDIVIDUAIS.**

Não é razoável nem verossímil que uma pessoa jurídica, que não é instituição financeira, empreste dinheiro e ao invés de receber no mesmo objeto em que contratado (dinheiro) aceite títulos de liquidação duvidosa.

Se não houvesse a condição favorecida de ser administrador, a pessoa jurídica não realizaria tal negócio jurídico, prova disso é que não houve nenhum empréstimo, em condições similares, a outras pessoas. Afinal, se fosse um negócio jurídico tão proveitoso, como alega a recorrente, ela teria captado outros contratos dessa natureza.

**MULTA DE OFÍCIO. REGIME JURÍDICO A SER APLICADO.**

Para as competências anteriores a dezembro de 2008 (entrada em vigor da MP n 449) deve ser aplicada a multa prevista no art. 35 da Lei n 8.212. Para o período posterior à entrada em vigor da Medida Provisória n 449, cujos

valores não foram declarados em GFIP há que se aplicar a multa de 75% (prevista no art. 44 da Lei 9.430).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da Segunda Turma da Terceira Câmara da Segunda Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por unanimidade em conceder provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. A multa deve ser calculada considerando as disposições da Medida Provisória n.º 449 de 2008, mais precisamente o art. 32-A, inciso II, que na conversão pela Lei n.º 11.941 foi renumerado para o art. 32-A, inciso I da Lei n.º 8.212 de 1991.

Marco André Ramos Vieira - Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Marco André Ramos Vieira (Presidente), Liege Lacroix Thomasi, Arlindo da Costa e Silva, Adriana Sato e Manoel Coelho Arruda Júnior.

## Relatório

O presente auto de infração foi originado do descumprimento do art. 32, inciso IV da Lei 8.212 (acrescentado pela Lei n. 9.528, de 10-12-1997 na redação da MP n. 449, de 3-12-2008, convertida na Lei n. 11.941, de 27-5-2009). Segundo a fiscalização federal, a autuada teria apresentado a Gfip com informações incorretas ou omissas nas competências setembro de 2005 a dezembro de 2006, conforme relatório fiscal às fls. 52 a 56.

Não conformada com a autuação, a entidade apresentou impugnação, fls. 77 a 114.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento apreciou os argumentos de defesa e emitiu a decisão de fls. 128 a 150, mantendo a autuação na integralidade.

Não concordando com a decisão do órgão fazendário, foi interposto recurso pelo Município, conforme fls. 157 a 215. Em síntese, a recorrente alega o seguinte:

- a) não se tratara de pagamento de remuneração, mas sim decorrentes de contrato de mútuo;
- b) o relatório não indicara com clareza e precisão o dispositivo legal que fora infringido;
- c) o processo era decorrente do lavrado em face do Sr. Newton Bonin;
- d) os pagamentos não podiam ser ao mesmo tempo base de remuneração para o Imposto sobre a Renda e para as Contribuições Previdenciárias;
- e) a origem dos valores decorreu de empréstimo ao Sr. Newton Bonin;
- f) não houvera prestação de serviços à recorrente pelo Sr. Newton Bonin;
- g) não se trataram de benefícios indiretos;
- h) os contratos de mútuo não representavam renda para as pessoas físicas;
- i) era possível a quitação do contrato de mútuo por meio de títulos;
- j) não havia provas da prestação de serviços;
- k) não podia ser aplicado o art. 116, parágrafo único do CTN;
- l) os valores pagos deviam ser considerados distribuição de lucros à sócia Ana Bonin;
- m) devem ser excluídos os valores que não correspondiam ao pagamento de despesas pessoais;

n) houvera liquidação parcial dos contratos de mútuo;

Não foram apresentadas contrarrazões pelo órgão fazendário.

É o relato suficiente.

CÓPIA

## Voto

Conselheiro Marco André Ramos Vieira, Relator

O recurso foi interposto tempestivamente, conforme informação à fl. 153 e 154. Superado, dessa forma, o pressuposto de admissibilidade, passo ao exame das questões preliminares ao mérito.

A primeira questão a ser enfrentada é a decadência, após serão analisadas as questões de mérito propriamente ditas.

Quanto à questão preliminar relativa à fluência do prazo decadencial, a mesma não deve ser reconhecida, seguindo orientação do Supremo Tribunal Federal (STF) e observando o art. 173, inciso I do CTN.

O STF, conforme entendimento sumulado, Súmula Vinculante de n.º 8, no julgamento proferido em 12 de junho de 2008, reconheceu a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei n.º 8.212 de 1991, nestas palavras:

*Súmula Vinculante nº 8* “São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

Conforme previsto no art. 103-A da Constituição Federal a Súmula de n.º 8 vincula toda a Administração Pública, devendo este Colegiado aplicá-la.

*Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei.*

Dessa forma, não é mais possível a aplicação do art. 45 da Lei n.º 8.212, e devem ser observadas as regras previstas no Código Tributário Nacional (CTN).

As contribuições previdenciárias são tributos lançados por homologação, assim devem, em regra, observar o disposto no art. 150, parágrafo 4º do CTN. Contudo, tratando-se de lançamento de ofício para aplicar penalidade pecuniária (art. 149, inciso V do CTN), há que se observar sempre a regra prevista no art. 173 do CTN.

No presente caso o lançamento foi cientificado ao sujeito passivo em novembro de 2010, fl. 01. Assim, os fatos geradores de 2005 terão como termo de início da contagem 1º de janeiro de 2006, o que findaria em 31 de dezembro de 2010.

Nesse sentido da contagem é o entendimento exarado pelo STJ nos Embargos de Declaração nos Embargos de Declaração no Agravo Regimental no Recurso Especial n 674.497, cuja ementa foi publicada nestas palavras:

*PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. RECOLHIMENTOS NÃO EFETUADOS E NÃO DECLARADOS. ART. 173, I, DO CTN. DECADÊNCIA. ERRO MATERIAL. OCORRÊNCIA. ACOLHIMENTO. EFEITOS MODIFICATIVOS. EXCEPCIONALIDADE.*

*1. Trata-se de embargos de declaração opostos pela Fazenda Nacional objetivando afastar a decadência de créditos tributários referentes a fatos geradores ocorridos em dezembro de 1993. 2. Na espécie, os fatos geradores do tributo em questão são relativos ao período de 1º a 31.12.1993, ou seja, a exação só poderia ser exigida e lançada a partir de janeiro de 1994. Sendo assim, na forma do art. 173, I, do CTN, o prazo decadencial teve início somente em 1º.1.1995, expirando-se em 1º.1.2000. Considerando que o auto de infração foi lavrado em 29.11.1999, tem-se por não consumada a decadência, in casu. 3. Embargos de declaração acolhidos, com efeitos modificativos, para dar parcial provimento ao recurso especial.*

A sorte da presente autuação está ligada ao auto de infração que englobou os mesmos fatos geradores. Desse modo, transcrevo o conteúdo do voto proferido na data de hoje no Auto de Infração de Obrigação Principal, nestas palavras:

*Quanto ao argumento de que o lançamento deve ser declarado nulo – por não indicar com clareza e precisão o dispositivo infringido –, não lhe confiro razão. A autuação foi realizada com base em documentação da própria recorrente, conforme relatório fiscal às fls. 61 a 73; além disso, o relatório indicou os motivos do lançamento e os fatos geradores estão devidamente descritos às fls. 74 a 81; a forma para se apurar o quantum devido, por competência, encontra-se às fls. 6 a 12. Ao contrário do que afirma a autuada, o presente auto de infração não foi lastreado na Lei n. 8.383, mas sim, na Lei n. 8.212 de 1991.*

*Os relatórios juntados pela fiscalização favorecem a ampla defesa e o contraditório, possibilitando ao notificado o pleno conhecimento acerca dos motivos que ensejaram o lançamento. Desse modo, não assiste razão à recorrente de que houve omissão na motivação do lançamento. A motivação é simples, e restou cabalmente demonstrada no relatório fiscal às fls. 61 a 73: a empresa remunerou segurados – contribuintes individuais –, contudo não recolheu os valores devidos.*

*De acordo com o relatório fiscal, o Sr. Newton Bonin, de fato, era o administrador da pessoa jurídica. Para provar essa alegação, foram juntadas cópias, por exemplo, o Sr. Newton assinou termos como representante da pessoa jurídica, na condição de sócio-gerente, conforme fls. 85 a 89. Dessa forma, prestando serviço como administrador, demonstra-se a existência do fato gerador – prestação de serviços por pessoa física na condição de contribuinte individual. Outra prova que o Sr. Newton administrava a pessoa jurídica e tomava as decisões*

*por ela são os pagamentos de despesas pessoais, em*

*conformidade com a relação apresentada no relatório fiscal. Ora, nenhuma pessoa jurídica paga frequentemente despesas de uma pessoa física sem uma causa, que, nos presentes autos, tem a motivação de remunerar de forma indireta os serviços prestados pelo Sr. Bonin. Além do mais, o que ensejaria a sociedade emprestar dinheiro para uma pessoa que não compõe seu quadro societário, tendo em vista que entre os objetivos sociais da recorrente não consta atividade financeira.*

*Não assiste razão à recorrente ao afirmar que o processo teria sido decorrente do lavrado em face do Sr. Newton Bonin. Um único fato pode ensejar a lavratura de diversos autos de infração independentes entre si. Por ter recebido rendimentos de forma indireta, é devido o Imposto sobre a Renda pela pessoa física, também são devidas Contribuições Previdenciárias, quando o rendimento remunera o trabalho. Essas contribuições possuem dois contribuintes: a pessoa física que recebeu os rendimentos e a pessoa jurídica que os pagou. O presente auto de infração refere-se às Contribuições Previdenciárias devidas pela pessoa jurídica. Dessa maneira, é um processo independente do auto de infração que cobrou o Imposto sobre a Renda da pessoa física e ao contrário do argumento recursal, o mesmo pagamento pode ser base de remuneração para o Imposto sobre a Renda e para as Contribuições Previdenciárias.*

*O lançamento não enquadrrou os segurados como empregados, o auto de infração decorreu do enquadramento como contribuintes individuais.*

*As contribuições da empresa sobre os serviços prestados por contribuintes individuais, para o período compreendendo as competências maio de 1996 a fevereiro de 2000, é regulada pela Lei Complementar n.º 84/1996, nestas palavras:*

*Art. 1º Para a manutenção da Seguridade Social, ficam instituídas as seguintes contribuições sociais:*

*I - a cargo das empresas e pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, no valor de quinze por cento do total das remunerações ou retribuições por elas pagas ou creditadas no decorrer do mês, pelos serviços que lhes prestem, sem vínculo empregatício, os segurados empresários, trabalhadores autônomos, avulsos e demais pessoas físicas;*

*Para o período posterior à competência março de 2000, inclusive, as contribuições da empresa sobre a remuneração dos contribuintes individuais é regulada pelo art. 22, III da Lei n.º 8.212/1991, com redação conferida pela Lei n.º 9.876/1999, nestas palavras:*

*Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:*

*(...)*

*III - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços; (Inciso acrescentado pelo art. 1º, da Lei nº 9.876/99 - vigência a partir de 02/03/2000 conforme art. 8º da Lei nº 9.876/99).*

*Uma vez que a notificada remunerou segurados, ela deveria efetuar o recolhimento à Previdência Social. Não efetuando o recolhimento, a autuada passa a ter a responsabilidade sobre o mesmo.*

*Os sócios gerentes são contribuintes individuais de acordo com o disposto no art. 12, inciso V, alínea “f” da Lei n. 8.212 de 1991, nestas palavras:*

**Art. 12. São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas:**

(...)

**V - como contribuinte individual: (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).**

(...)

*f) o titular de firma individual urbana ou rural, o diretor não empregado e o membro de conselho de administração de sociedade anônima, o sócio solidário, o sócio de indústria, o sócio gerente e o sócio cotista que recebam remuneração decorrente de seu trabalho em empresa urbana ou rural, e o associado eleito para cargo de direção em cooperativa, associação ou entidade de qualquer natureza ou finalidade, bem como o síndico ou administrador eleito para exercer atividade de direção condominial, desde que recebam remuneração; (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999).*

*A segurada Ana Bonin também administrava a pessoa jurídica, juntamente com o Sr. Newton, conforme previsto no contrato social da pessoa jurídica e nas Gfips entregues pela autuada.*

*Pelo exposto, restou provada a prestação de serviços pelos segurados à pessoa jurídica na condição de contribuintes individuais.*

*Quanto ao argumento de que a origem dos valores decorreria de contrato de mútuo, esses supostos acordos somente foram colacionados em recurso (fls. 1430 a 1438) e teriam sido quitados, em parte, por meio da entrega de “títulos podres” da Eletrobrás.*

*Resta demonstrada, assim, a simulação à legislação tributária. Não é razoável nem verossímil que uma pessoa jurídica, que não é instituição financeira, empreste dinheiro ao administrador e ao invés de receber no mesmo objeto em que contratado (dinheiro) aceita títulos de liquidação duvidosa. O Judiciário reconheceu, por meio de reiteradas decisões, que esses títulos encontram-se prescritos e possuem o valor atualizado questionável. A autuada teria aceito um título não superior a quatro mil reais – valor reconhecido pela Eletrobrás – para quitação de um suposto empréstimo de cinco milhões de reais. Tudo isso aponta que, de*

*fato, houve a entrega de valores aos administradores sem a necessidade de devolução dos recursos. Se não houvesse a condição favorecida de ser administrador, a pessoa jurídica não realizaria tal negócio jurídico, prova disso é que não houve nenhum empréstimo, em condições similares, a outras pessoas. Afinal, se fosse um negócio jurídico tão proveitoso, como alega a recorrente, ela teria captado outros contratos dessa natureza. Nessas condições contratuais, não faltariam interessados.*

*Não se tratou de aplicação do art. 116, parágrafo único do CTN, o lançamento decorreu da análise da realidade dos fatos. A fiscalização confirmou o pagamento aos administradores pela prestação de serviços à recorrente, e o contrato de mútuo simulado é uma fraude à legislação tributária, a teor do previsto no art. 149, VII do CTN. Diante da realidade encontrada pela auditoria, não é necessária a aplicação da norma antielisão (art. 116, parágrafo único do CTN), podendo ser lançado de ofício a importância reputada devida.*

*A recorrente pede o reconhecimento da distribuição de lucros à Sra. Ana Bonin, todavia não lhe assiste razão. Para configurar tais pagamentos como distribuição de lucros, caberia à autuada demonstrar, por meio de provas contábeis, que a origem dos valores seriam de lucros auferidos pela pessoa jurídica. Contudo, não fez qualquer prova. De fato, a pessoa jurídica pagou despesas pessoais da administradora, decorrente da relação jurídica de prestação de serviços na condição de contribuinte individual.*

*As despesas pessoais e os demais pagamentos realizados aos contribuintes individuais são fatos geradores de contribuições previdenciárias. Desse modo, não procede o argumento de que deveriam ser excluídos os valores não correspondentes às despesas dos administradores.*

Confirmados os fatos geradores, deveriam ser informados em Gfip, o que não ocorreu, portanto merece prosperar a presente autuação.

Contudo, a Receita Federal não observou, de forma correta, a retroatividade benigna prevista no art. 106, inciso II do CTN.

As multas em GFIP foram alteradas pela Medida Provisória n.º 449 de 2008, sendo mais benéficas para o infrator. Foi acrescentado o art. 32-A à Lei n.º 8.212, nestas palavras:

*“Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do art. 32 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 dois por cento ao mês-calendário ou fração, incidente 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 vinte por cento, observado o disposto no § 3º; e*

*II - de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de dez informações incorretas ou omitidas.*

*§ 1º Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso I do caput, 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, 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 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.” (NR)*

A conduta de apresentar a Gfip com dados não correspondentes aos fatos geradores sujeitava 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 4º do artigo 32 da Lei n° 8.212 de 1991. Agora, com a Medida Provisória n° 449 de 2009, convertida na Lei n° 11.941, a tipificação passou a ser apresentar a GFIP com incorreções ou omissões, com multa de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de dez informações incorretas ou omitidas.

O núcleo do tipo infracional seja na redação anterior à MP n° 449, seja com o novo ordenamento é o mesmo: apresentar a Gfip com erros. A multa será aplicada ainda que o contribuinte tenha pago as contribuições, conforme previsto no inciso I do art. 32 A. Resta demonstrado, assim, que estamos diante de uma obrigação puramente formal, devendo ser aplicada a multa isolada. Não há razão para serem somadas as multas por descumprimento da obrigação principal e da acessória antes da MP n° 449 e após, para verificar qual a mais vantajosa. A análise tem que ser multa por descumprimento de obrigação principal antes e multa por tal descumprimento após; e multa por descumprimento de obrigação acessória antes e após. A análise tem que ser realizada dessa maneira, pois como já afirmado trata-se de obrigação acessória independente da obrigação principal.

A conduta de não apresentar declaração, ou apresentar de forma inexata, somente se subsumiria à multa de 75%, prevista no art. 44 da Lei n° 9.430, nas hipóteses em que não há penalidade específica para ausência de declaração ou declaração inexata. Para a Gfip – assim como para a DCTF e a DIRPF – há multa com tipificação específica; desse modo inaplicável o art. 44. Em relação à Gfip aplica-se o art. 32-A da Lei n° 8.212 de 1991.

Conforme previsto no art. 44 da Lei n° 9.430, a multa de 75% incidirá 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. Desse modo, há três condutas

no art. 44 que não precisam ocorrer simultaneamente para ser aplicada a multa. Há a conduta deixar de pagar ou recolher; outra conduta é ausência de declaração, e a terceira é a apresentação de declaração inexata. Essa conclusão é facilmente alcançável pela aplicação da regra de paralelismo sintático da língua portuguesa, haja vista – no art. 44 – a repetição da preposição “de” indicar o referencial “no caso”. Esquemáticamente ter-se-ia:

*Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:*

1) *75% sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos:*

*1.1 de falta de pagamento ou recolhimento,*

*1.2 de falta de declaração e*

*1.3 nos de declaração inexata;*

Logicamente, se o contribuinte tiver recolhido os valores devidos antes da ação fiscal, não se aplica a multa de 75% prevista no art. 44 da Lei n.º 9.430; mas se a despeito do pagamento não declarou em Gfip, é possível a aplicação da multa isolada do art. 32A da Lei n.º 8.212. Essa aplicação de multa isolada somente é possível pelo fato de serem condutas distintas. Agora, se o contribuinte tiver declarado em Gfip não se aplica a multa do art. 44 da Lei n.º 9.430, sendo aplicável somente a multa moratória do art. 61 da Lei n.º 9430, pois os débitos já estão confessados e devidamente constituídos, sendo prescindível o lançamento. Afinal, a multa do art. 44 da Lei n.º 9.430 somente se aplica nos lançamentos de ofício. Desse modo, se o contribuinte tiver declarado em Gfip, mas não tiver pago, não se aplica o art. 44 da Lei 9.430. Esse artigo não se impõe pelo fato de o contribuinte não ter recolhido e ter declarado, de veras não se aplica o art. 44 em função de não haver lançamento de ofício, pois o crédito já está constituído pelo termo de confissão que é a Gfip. E nas hipóteses em que o contribuinte não recolhe e não declara em Gfip, há duas condutas distintas: por não recolher o tributo e ser realizado o lançamento de ofício, aplica-se a multa de 75%; e por não ter declarado em Gfip a multa prevista no art. 32-A da Lei n.º 8.212. Como já afirmado, a multa será aplicada ainda que o contribuinte tenha pago as contribuições, conforme previsto no inciso I do art. 32 A, o que demonstra serem condutas independentes.

Pelo exposto, é de fácil constatação que as condutas de não recolher ou pagar o tributo e de não declarar em Gfip, não estão tipificadas no mesmo artigo de lei, no caso o art. 44 da Lei n.º 9.430/96. Assim, não há que se falar em bis in idem, tampouco em consunção. Pelo contrário, a lei ao tipificar essas infrações, inclusive em dispositivos distintos, demonstra estar tratando de obrigações, infrações e penalidades tributárias distintas, que não se confundem e tampouco são excludentes. Logo, não há consistência nos entendimentos que pretendem dispensar a multa isolada, por ter sido aplicada a multa genérica.

A Receita Federal do Brasil editou a Instrução Normativa RFB n.º 1.027 de 22 de abril de 2010 que assim dispõe em seu artigo 4º:

*Art. 4º A Instrução Normativa RFB n.º 971, de 2009, passa a vigorar acrescida do art. 476-A:*

*Art. 476-A. No caso de lançamento de ofício relativo a fatos geradores ocorridos:*

*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:*

*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*

*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.*

*II - a partir de 1º de dezembro de 2008, aplicam-se as multas previstas no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.*

*§ 1º Caso as multas previstas nos §§ 4º, 5º e 6º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 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 nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.*

*§ 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.?*

Entendo inaplicável a referida Portaria por ser ilegal. Como demonstrado, é possível a aplicação da multa isolada em Gfip, independentemente de o contribuinte ter pago, conforme dispõe o art. 32-A da Lei nº 8.212. Uma vez que a penalidade está prevista em lei, somente quem pode dispensá-la é o Poder Legislativo. A interpretação da Receita Federal gera a concessão de uma anistia sem previsão em lei, o que contraria o art. 150, parágrafo 6º da Constituição Federal. A Portaria também viola o art. 182 do CTN que exige a concessão de anistia por meio de lei, além de violar os artigos 32-A da Lei nº 8.212 e 44 da Lei nº 9.430.

A Portaria também viola o art. 182 do CTN que exige a concessão de anistia por meio de lei. Além de violar, os artigos 32-A da Lei nº 8.212 e 44 da Lei nº 9.430.

Conforme previsto no art. 106, inciso II do CTN, a lei aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado: a) quando deixe de defini-lo como infração; b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo; c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Entendo que há cabimento do art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN. Desse modo, deve ser corrigido o lançamento quanto à aplicação da multa imposta.

A Receita Federal não tem que somar multa por descumprimento de obrigação com multa por descumprimento de acessória. A análise tem que ser isolada. Dessa forma, conforme planilha à fl. 23, há casos em que o valor de 100% da contribuição devida e não declarada é menor que o mínimo de R\$ 500,00. Para as competências em que isso ocorreu deve ser aplicado o menor valor.

**CONCLUSÃO**

Pelo exposto, CONHEÇO do recurso voluntário, para no mérito CONCEDER-LHE PROVIMENTO PARCIAL. A multa deve ser calculada considerando as disposições da Medida Provisória n.º 449 de 2008, mais precisamente o art. 32-A, inciso II, que na conversão pela Lei n.º 11.941 foi renumerado para o art. 32-A, inciso I da Lei n.º 8.212 de 1991.

É como voto.

Marco André Ramos Vieira