



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

**Processo n°** 11020.002308/2009-14  
**Recurso n°** 999.999 Voluntário  
**Acórdão n°** **2301-02.442 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 27 de outubro de 2011  
**Matéria** Auto de Infração: GFIP. Fatos Geradores  
**Recorrente** MADARCO S.A. INDÚSTRIA E COMÉRCIO  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/10/2006 a 30/06/2007

RECURSO GENÉRICO. PRECLUSÃO PROCESSUAL.

Reputa-se não impugnada a matéria relacionada ao lançamento que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante, o que impede o pronunciamento do julgador administrativo em relação ao conteúdo do feito fiscal com esta matéria relacionado que não configure matéria de ordem pública, restando, pois, definitivamente constituído o lançamento na parte em que não foi contestado.

ESPONTANEIDADE. RETIFICAÇÃO DE DECLARAÇÕES APÓS O INÍCIO DA AÇÃO FISCAL INAPLICABILIDADE. Não há que se falar em espontaneidade na apresentação de declarações retificadoras após o início da ação fiscal.

LANÇAMENTOS REFERENTES FATOS GERADORES ANTERIORES A MP 449. MULTA MAIS BENÉFICA. APLICAÇÃO DA ALÍNEA “C”, DO INCISO II, DO ARTIGO 106 DO CTN.

A mudança no regime jurídico das multas no procedimento de ofício de lançamento das contribuições previdenciárias por meio da MP 449 enseja a aplicação da alínea “c”, do inciso II, do artigo 106 do CTN. Quando no mesmo procedimento de ofício houver lançamento de penalidade por infração relativa à GFIP e lançamento da própria contribuição em relação ao mesmo período, devemos nos basear no art. 35-A. Assim, comparamos a multa de 75% prevista no inciso I do art. 44 da Lei 9.430/96 com a soma das multas dos §§4º, 5º e 7º do art. 32 da Lei 8.212/91. A penalidade mais benéfica ao contribuinte é aquela que deve prevalecer. Se o caso restringe-se a declaração inexata de GFIP, comparamos a multa de 75% prevista no inciso I do art. 44 da Lei 9.430/96 com a soma das multas dos §§ 5º e 7º do art. 32 da Lei 8.212/91.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Segunda Seção de Julgamento, I) Por voto de qualidade: a) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para que a multa seja recalculada, caso seja mais benéfica, nos termos do I, art. 44, da Lei n.º 9.430/1996, como determina o Art. 35-A da Lei 8.212/1999. Vencidos os Conselheiros Leonardo Henrique Pires Lopes, Adriano Gonzáles Silvério e Damião Cordeiro de Moraes, que votaram em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para aplicar ao cálculo da multa o art. 32-A, da Lei 8.212/91, caso este seja mais benéfico à Recorrente; II) Por maioria de votos: a) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para aplicar ao cálculo da multa mais benéfica a comparação entre a penalidade do inciso I do art. 44 da Lei 9.430/96 com a soma das penalidades dos §§ 5º e 7º do art. 32 da Lei 8.212/91, nos termos do voto do(a) Redator(a). Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira, que votaram em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para determinar que a multa seja recalculada, nos termos do I, art. 44, da Lei n.º 9.430/1996, como determina o Art. 35-A da Lei 8.212/1991, deduzindo-se as multas aplicadas nos lançamentos correlatos, e que se utilize esse valor, caso seja mais benéfico à Recorrente; III) Por unanimidade de votos: a) em negar provimento às demais alegações apresentadas pela Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a).

Marcelo Oliveira - Presidente

Leonardo Henrique Pires Lopes – Relator

Mauro José Silva – Redator designado

Presentes à sessão de julgamento os conselheiros Marcelo Oliveira (Presidente), Mauro Jose Silva, Adriano Gonzales Silverio, Bernadete de Oliveira Barros, Damiao Cordeiro de Moraes e Leonardo Henrique Pires Lopes.

## Relatório

Trata-se de Auto de Infração lavrado em face MADARCO S.A. INDUSTRIA E COMERCIO, do qual foi notificada em 10/07/2009, em virtude da informação parcial, nas Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP, da comercialização da produção no mercado interno, nas competências 10/2006, 11/2006, 01/2007, 02/2007, 03/2007, 05/2007 e 06/2007, as quais servem de base para a apuração da contribuição previdenciária devida pela agroindústria.

Tal conduta, conforme afirma o Relatório Fiscal (fls. 11 e seguintes), foi tipificada como infração à legislação previdenciária por força do art. 32, inciso IV, da Lei 8.212/91, sujeitando o infrator, pela legislação vigente à época dos fatos, à multa prevista no art. 32, inciso IV, §5o, da referida lei (autuação no código de fundamento legal 68), correspondendo a 100% da contribuição apurada sobre o valor não declarado, respeitado o limite estabelecido no seu § 4o, totalizando o valor de R\$ 1.647,62 (hum mil, seiscentos e quarenta e sete reais e sessenta e dois centavos).

Para as competências de dezembro de 2006, abril, julho a dezembro de 2007 foi lavrado outro auto de infração para aplicação da multa introduzida pela MP 449/2008, por entender ser mais benéfica ao contribuinte.

Esclarece ainda o Relato do Fisco que o contribuinte, durante a ação fiscal, efetuou a retificação das GFIP, entregando documentos retificadores das competências referentes aos períodos de entre outubro e novembro de 2006 e janeiro a dezembro de 2007, restando configurado, portanto, o recolhimento parcial do valor devido após o início do procedimento fiscal.

Tendo em vista que, segundo o Relatório, a empresa, no período de outubro de 2006 a dezembro de 2007, possuía de 101 a 500 segurados, conforme informações em GFIP, verificadas nos sistemas informatizados da Receita Federal, neste caso, o valor da multa está limitado, por competência, a **R\$ 13.291,80**, conforme art. 8º, inciso V, da Portaria Interministerial MPS/MF nº 48, de 12 de fevereiro de 2009.

Consta ainda nos autos despacho da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre – RS (fls. 35) determinando, em virtude das determinações expressas de dispositivos legais acerca da competência territorial e por matéria das Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ), o encaminhamento do presente processo à DRJ/STM/RS para que fosse devidamente julgado.

Irresignada, a Recorrente apresentou impugnação ao referido Auto de Infração, arguindo a inexistência de obrigações acessórias a cumprir, em virtude da apresentação de GFIP'S retificadoras e do recolhimento parcial das contribuições incidentes sobre os valores em comento, tendo obtido, em primeira instância, procedência parcial do seu pedido, pois o crédito tributário referente ao Auto de Infração foi mantido em parte, conforme de se depreende da ementa a seguir transcrita:

*AUTUAÇÃO NO CFL 68. LEGISLAÇÃO APLICÁVEL. ERRO NO CRITÉRIO DE VERIFICAÇÃO DA MULTA MAIS BENÉFICA*

*Na aplicação da legislação tributária, a lei retroage quando comina penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.*

*As multas a serem comparadas devem ser apuradas pela metodologia de cada legislação e cotejadas entre si em relação à mesma infração, salvo em relação às infrações penalizadas em conjunto.*

*Impugnação Procedente em Parte.*

*Crédito Tributário Mantido em Parte.*

Esclarece a decisão recorrida que os fatos geradores ocorreram na égide da legislação anterior, quando a multa por omissão em GFIP era punida com o percentual de 100% sobre o valor das contribuições. Uma vez que caberia a aplicação da legislação mais benéfica, deveria esta ser comparada com a penalidade aplicada nos moldes da legislação mais favorável ao contribuinte.

Tendo em vista que atualmente a multa de ofício já englobaria aquela aplicada em razão de omissão em GFIP de fatos geradores de contribuições não pagas, o novo art. 32-A da Lei nº 8.212/1991 teria aplicação limitada aos casos em que não houvesse diferença de contribuição previdenciária a pagar. Assim, caberia a comparação da multa de ofício (legislação atual) com o somatório da multa de mora e multa por omissão em GFIP (legislação anterior), sendo aplicada a que resultasse em valor menor.

No tocante aos valores omitidos em GFIP, porém com contribuições previdenciárias pagas, a legislação atual puniria apenas com a multa isolada do art. 32-A da Lei nº 8.212/1991, que tem o limite mínimo de R\$ 500,00.

Assim, feito o comparativo (fls. 38/39), verificou-se que para as omissões em GFIP sem a respectiva redução da contribuição previdenciária, seria mais favorável a legislação anterior. Quando houvesse omissão em GFIP sem o respectivo recolhimento da contribuição devida, seria mais favorável a multa de ofício prevista na legislação atual.

Não satisfeita com a decisão proferida, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário, alegando em suma:

- a) A inexistência de descumprimento de dever instrumental (obrigação acessórias), em virtude da retificação das informações e do pagamento parcial realizado;
- b) A necessidade de ser relevada a multa cominada.

Assim, vieram os autos a este Conselho de Contribuintes por meio de Recurso Voluntário.

Sem Contrarrazões.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Leonardo Henrique Pires Lopes, Relator

### Dos Pressupostos de Admissibilidade

Presentes os pressupostos de admissibilidade do presente recurso, passo ao seu exame.

### Do Mérito

#### Preclusão sobre matérias não impugnadas

Os lançamentos do presente Auto de Infração referem-se à informação parcial, nas Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP, da comercialização da produção no mercado interno, nas competências 10/2006, 11/2006, 01/2007, 02/2007, 03/2007, 05/2007 e 06/2007, as quais servem de base para a apuração da contribuição previdenciária devida pela agroindústria.

Nas razões recursais ora em apreço, a Recorrente sequer se defendeu quanto ao mérito da questão acima exposto, já que em nenhum momento afirma que os valores apontados pela fiscalização não correspondem a fatos geradores de contribuições previdenciárias, ou seja, apresentou uma defesa genérica, não se desincumbindo do ônus da prova em contrário do afirmado pela fiscalização.

Pois bem. A despeito de tal discussão, imperioso trazer a baila o que preconiza o art. 9º, §6º da Portaria nº 520, de 19 de maio de 2004, *in verbis*:

*Art. 9º A impugnação mencionará:*

*(...)*

*§ 6º Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada.*

Desta feita, conclui-se, do acima exposto, que reputa-se não impugnada a matéria relacionada ao lançamento que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante, o que impede o pronunciamento do julgador administrativo em relação ao conteúdo do feito fiscal com esta matéria relacionado, restando, pois, definitivamente constituído o lançamento na parte em que não foi contestado.

Nota-se, portanto, que houve a preclusão processual, uma vez que não houve insurgência da Recorrente quanto à pretensão externada no lançamento. Ademais, a despeito de tal instituto, importante citar os ensinamentos de Fredie Didier Júnior, *in verbis*:

*“Entende-se que a preclusão está intimamente relacionada com o ônus, que, como se sabe, é situação jurídica consistente em um encargo do direito. A parte detentora de ônus deverá praticar ato processual em seu próprio benefício, no prazo legal, e de forma correta; se não o fizer, possivelmente este comportamento poderá acarretar consequências danosas para ela. (o) a preclusão decorre do não-*

*atendimento de um ônus, com a prática de ato-fato caducificante ou ato jurídico impeditivo, ambos lícitos, conformes com o direito.*

Com isso, entendo que, no caso em apreço, ocorreu a preclusão consumativa, que é a extinção da faculdade de praticar um determinado ato processual em virtude de já haver ocorrido a oportunidade para tanto, ficando, portanto, o julgador impossibilitado de analisar a questão de mérito, posto que não contestada pela Recorrente.

**Da impossibilidade de correção do lançamento em virtude da apresentação de GFIP'S retificadores após o início do procedimento fiscal.**

A Retificação das GFIP's efetuada pela Recorrente, durante a ação fiscal, não tem o condão de corrigir os valores constantes no lançamento efetuado, em virtude da flagrante falta de espontaneidade do ato, o qual só é executado em razão do próprio procedimento fiscal em curso.

Tal entendimento já é pacificado por este Conselho de Contribuintes, conforme se depreende da ementa a seguir transcrita:

*IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ Ano-calendário: 2001 ESPONTANEIDADE. RETIFICAÇÃO DE DECLARAÇÕES APÓS O INÍCIO DA AÇÃO FISCAL INAPLICABILIDADE. Não há que se falar em espontaneidade na apresentação de declarações retificadoras após o início da ação fiscal. PIS/COFINS. APLICAÇÃO DA LEI 9.718/1998. Constatado que a exigência do PIS e COFINS está de acordo com a Lei 9.718 nenhum reparo cabe ser feito. AUTO DE INFRAÇÃO. APLICAÇÃO DAS MULTAS POR LANÇAMENTO DE OFÍCIO E JUROS DE MORA À TAXA SELIC. ARTIGOS 44 E 61 DA LEI 9.430/1996. Verificadas infrações à legislação tributária, correto a exigência dos tributos devidos mediante auto de infração, aplicando se a pertinente multa de ofício, incidindo, ainda, juros de mora à taxa Selic. Recurso voluntário negado provimento. (Recurso nº 164920, Processo nº: 19515.001610/2006-52 Órgão Julgador: Segunda Turma/Quarta Câmara/Primeira Seção de Julgamento)*

**IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA – IRPF. Exercício: 2003 IRPF - DECLARAÇÃO RETIFICADORA - PERDA DA ESPONTANEIDADE - O início da ação fiscal, caracterizado pela ciência do contribuinte quanto ao primeiro ato de ofício praticado por servidor competente, afasta a espontaneidade do sujeito passivo em relação a atos anteriores e obsta a retificação das Declarações de Ajuste Anual relacionadas ao procedimento instaurado. Recurso negado.**  
*(Recurso nº 167243, Processo nº: 10166.010833/2006-43 Órgão Julgador: Segunda Turma/Segunda Câmara/Segunda Seção de Julgamento)*

Portanto, diante da flagrante falta de espontaneidade no ato conduzido pela Recorrente, o qual foi realizado em decorrência direta da tramitação do procedimento fiscal, não há que se falar em possibilidade de correção dos valores devidos ao Fisco em virtude do pagamento posteriormente realizado.

**Da aplicação de penalidade benéfica**

No caso dos autos, verifica-se que o auto de infração foi lavrado por ter o contribuinte omitido fatos geradores na GFIP, sendo-lhe aplicada a penalidade prevista no art. 32, §5º da Lei nº 8.212/1991, na redação vigente à época da ocorrência do fato gerador, ou seja, equivalente a 100% da contribuição devida e não declarada. Eis a redação do referido dispositivo:

*Art. 32, §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.*

No entanto, com o advento da Lei 11.941/09, o dispositivo acima transcrito fora revogado em sua totalidade, passando a regular a matéria o seu art. 32-A, inciso I, *in verbis*:

*"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."*

Diante da existência de uma nova lei dispendo de forma diversa sobre a penalidade a ser aplicada à conduta de apresentar GFIP com omissões ou erros, deve o Fisco perquirir sobre qual seria a legislação mais benéfica ao contribuinte, já que a novel legislação poderá retroagir nos termos do art. 106, II, alínea "c" do CTN, *in verbis*:

*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.*

Assim, a partir de uma análise no caso concreto de qual seria a penalidade mais favorável ao contribuinte, se de 100% do valor das contribuições omitidas ou de R\$ 20,00 para cada grupo de informações incorretas ou omissas, é que se definirá a norma que será aplicada.

Não se pode perder de vista, contudo, que existe entendimento de que, pela nova legislação instituída pela Lei nº 11.941/2009, o art. 32-A da Lei nº 8.212/1991 somente seria aplicado nos casos em que a omissão ou erro em GFIP não fosse acompanhado de supressão no pagamento da contribuição previdenciária, pois, quando houvesse também descumprimento da obrigação principal, seria aplicado somente o art. 44, I da Lei nº 9.430/1996, que dispõe:

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:*

*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.*

Este entendimento, contudo, não pode prevalecer.

Em primeiro lugar, a Lei nº 8.212/1991 é específica para disciplinar as contribuições previdenciárias e todas as obrigações principais e acessórias a elas inerentes. Somente nos casos em que a própria Lei nº 8.212/1991 remeter-se a outras normas é que serão estas aplicáveis, como ocorreu expressamente, a título de exemplo, com os seus arts. 35 e 35-A, ao se referirem aos art. 61 e 44 da Lei nº 9.430/1996, respectivamente.

Assim, se na disciplina da penalidade aplicável aos casos de descumprimento da obrigação acessória (GFIP apresentada com omissão ou incorreções ou GFIP não apresentada) a própria Lei nº 8.212/1991 já tipifica a conduta e impõe a penalidade, não fazendo qualquer ressalva quanto à existência ou não de pagamento, não há por que se perquirir sobre a aplicação de outro dispositivo legal, sendo aquela lei a específica para o caso concreto.

A referência feita pela Lei nº 8.212/1991 ao art. 44 da Lei nº 9.430/1996 somente ocorre no art. 35-A, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009 que tem sua aplicação limitada aos casos de descumprimento de obrigação principal, e não aos de descumprimento de obrigação acessória relacionado a GFIP, pois para este já teria sido introduzida pela mesma Lei nº 11.941/2009 a punição para os casos de não apresentação de GFIP, apresentação com incorreções relacionados ou não a fatos geradores.

Por outro lado, não existe razão para que o art. 32-A da Lei nº 8.212/1991 seja aplicado somente nos casos em que o descumprimento da obrigação acessória não for acompanhado, também, de diferenças de contribuições a recolher, já que o próprio dispositivo ou qualquer outro não faz essa ressalva.

Ao contrário, o inciso II deste mesmo dispositivo deixa evidente que a multa será paga *ainda que integralmente pagas* as contribuições previdenciárias, isto é, havendo ou não pagamento da contribuição, será aplicada a multa, o que ratifica o entendimento de que, mesmo havendo diferenças do tributo, deverá ser aplicado o dispositivo em comento.

Por essa razão é que não pode ser aplicado o art. 44, I da Lei nº 9.430/1996 como penalidade pelo descumprimento de obrigação acessória quando se tratar de contribuição previdenciária, estando sua aplicação por falta de declaração ou declaração inexata limitada aos tributos de outras espécies.

Processo nº 11020.002308/2009-14  
Acórdão n.º 2301-02.442

S2-C3T1  
Fl. 9

---

Portanto, no meu entendimento, o comparativo da norma mais favorável ao contribuinte deverá ser feito cotejando os arts. 32, §5º com o art. 32-A, I, ambos da Lei nº 8.212/1991, sendo aplicada a multa mais favorável ao contribuinte.

#### **Da Conclusão**

Diante do exposto, conhecer do Recurso Voluntário e DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO apenas para que seja aplicada a multa prevista no art. 32-A, I da Lei nº 8.212/1991 com a redação da Lei nº 11.941/2009, caso esta seja mais benéfica ao contribuinte.

É como voto.

Sala das Sessões, em 27 de outubro de 2011

Leonardo Henrique Pires Lopes

## Voto Vencedor

Conselheiro Mauro José Silva, Redator designado

Apresentamos nossas considerações em sintonia com os aspectos do Acórdão para os quais fomos designados como Redator do voto vencedor.

### **Multas no lançamento de ofício após a edição da MP 449 convertida na Lei 11.941/2009**

Antes da MP 449, se a fiscalização das contribuições previdenciárias constataste o não pagamento de contribuições, seja aquelas já declaradas em GFIP, omitidas da GFIP ou mesmo omitidas da escrituração ocorria a aplicação de multa de mora, sendo que esta partia de 12% e poderia chegar a 100%, segundo o inciso II do art. 35 da Lei 8.212/91. Além disso, a fiscalização lançava as multas dos §§4º, 5º e 6º do art. 32 por incorreções ou omissões na GFIP. O §4º tratava da não apresentação da GFIP, o §5º da apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores e o §6º referia-se a apresentação do documento com erro de preenchimento nos dados não relacionados aos fatos geradores.

Com a edição da referida MP, foi instituído o art. 32-A da Lei 8.212/91 que trata da falta de apresentação da GFIP, bem como trata da apresentação com omissões ou incorreções. Porém, foi também previsto, no art. 35-A, a aplicação do art. 44 da Lei 9.430/96 para os casos de lançamento de ofício. Interessa-nos o inciso I do referido dispositivo no qual temos a multa de 75% sobre a totalidade do imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata.

Tais inovações legislativas associadas ao fato de a fiscalização realizar lançamento que abrangem os últimos cinco anos e de existirem lançamentos pendentes de definitividade na esfera administrativa no momento da edição da novel legislação colocam-nos diante de três situações:

- 1- lançamentos realizados após a edição da MP 449 e referentes a fatos geradores posteriores esta.
- 2- lançamentos referentes a fatos geradores anteriores a MP 449

Vamos analisar individualmente cada uma das situações.

### Lançamentos realizados após a edição da MP 449 e referentes a fatos geradores posteriores a esta

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 07/12/2011 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 09/12/2011 por

LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES, Assinado digitalmente em 16/12/2011 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado d

igitalmente em 07/12/2011 por MAURO JOSE SILVA

Impresso em 28/02/2012 por APARECIDA DA SILVA - VERSO EM BRANCO

Para os lançamentos realizados após a edição da MP 449 e referentes a fatos geradores posteriores esta, o procedimento de ofício está previsto no art. 35-A da Lei 8.212/91, o que resulta na aplicação do art. 44 da Lei 9.430/96 e na impossibilidade de aplicação da multa de mora prevista no art. 35 da Lei 8.212/91.

Assim, se constatar diferença de contribuição, a fiscalização, além do próprio tributo, lançará a multa de ofício que parte de 75% e pode chegar a 225% nas hipóteses de falta de recolhimento, falta de declaração ou declaração inexata. A falta de recolhimento é uma hipótese nova de infração que, portanto, só pode atingir os fatos geradores posteriores a MP 449. Por outro lado, com relação às contribuições previdenciárias, a falta de declaração e a declaração inexata referem-se a GFIP e são infrações que já eram punidas antes da MP 449. A falta de GFIP era punida pelo §4º do art. 32 da Lei 8.212/91 e a declaração inexata da GFIP era punida tanto pelo §5º quanto pelo 6º do mesmo artigo, a depender da existência (§5º) ou não (§6º) de fatos geradores da contribuição relacionados com as incorreções ou omissões.

É certo que, a princípio, podemos vislumbrar duas normas punitivas para a não apresentação e a apresentação inexata da GFIP: o art. 32-A e o inciso I do art. 44 da Lei 9.430/96. Tendo em conta o princípio geral do Direito Tributário de que a mesma infração não pode ser sancionada com mais de uma penalidade, temos que determinar qual penalidade aplicar. Para tanto, nossa análise percorre o seguinte caminho: primeiro verificamos a existência de diferença de contribuição constada no mesmo procedimento de ofício, depois determinamos a multa de ofício aplicável e, por último, na ausência de diferença de tributo, verificamos a multa pelo descumprimento de obrigação acessória.

Logo, apurada diferença de contribuição, a falta de apresentação da GFIP e a declaração inexata da GFIP, hipótese antes punidas pelos §§4º e 5º do art. 32 da Lei 8.212/981, são puníveis pela multa de 75% sobre a diferença do tributo, com base no inciso I do art. 44 da Lei 9.430/96.

Por fim, se não foi apurada diferença de contribuição, hipótese antes punida pelo §6º do art. 32 da Lei 8.212/91, a MP 449 previu a aplicação da multa do art. 32-A da Lei 8.212/91.

Acrescentamos que não há no regime jurídico do procedimento de ofício previsto na MP 449, convertida na Lei 11.941/2009, a previsão para multa de mora pelo fato de ter ocorrido atraso no recolhimento. Trata-se de infração – o atraso no recolhimento - que deixou de ser punida por meio de procedimento de ofício. Outra infração similar, mas não idêntica, foi eleita pela lei: a falta de recolhimento.

Nesses termos, temos como delineado o novo regime jurídico das multas em lançamento de ofício das contribuições previdenciárias previsto pela MP 449, convertida em na Lei 11.941/2009, aplicável aos fatos geradores ocorridos após a edição da referida MP.

Com base nesse novo regime jurídico vamos determinar a penalidade aplicável às outras duas situações. Para tanto, devemos tomar o conteúdo do art. 144 do CTN em conjunto com o art. :

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica aos impostos lançados por períodos certos de tempo, desde que a respectiva lei fixe expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido.

*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.*

A interpretação conjunta desses dois dispositivos resulta na conclusão de que devemos aplicar o regime jurídico das penalidades conforme a lei vigente na data da ocorrência dos fatos geradores, salvo se lei posterior houver instituído penalidade menos severa ou houver deixado de definir um fato como infração.

### Lançamentos referentes a fatos geradores anteriores a MP 449

Para os lançamentos referentes a fatos geradores anteriores a MP 449, de plano devemos afastar a incidência da multa de mora, pois a novo regime jurídico do lançamento de ofício deixou de punir a infração por atraso no recolhimento. O novo regime pune a falta de recolhimento que, apesar de similar, não pode ser tomada como idêntica ao atraso. O atraso é graduado no tempo, ao passo que a falta de recolhimento é infração instantânea e de penalidade fixa. No regime antigo, o atraso era punido com multa de mora de

12% a 100%, ao passo que no regime atual o atraso não é punível em procedimento de ofício e pode atingir até 20% nos casos em que não há lançamento de ofício.

No tocante às penalidades que se relacionam com a GFIP, o novo regime das infrações relativas às contribuições previdenciárias prevê que separemos duas situações: quando houver diferença de tributo e quando não houver tal diferença.

Nas competências em que houver tal diferença, ou seja, quando no mesmo procedimento de ofício houver lançamento de penalidade por infração relativa à GFIP e lançamento da própria contribuição em relação ao mesmo período, devemos nos basear no art. 35-A. Assim, comparamos a multa de 75% prevista no inciso I do art. 44 da Lei 9.430/96 com a soma das multas dos §§4º, 5º e 7º do art. 32 da Lei 8.212/91. A penalidade mais benéfica ao contribuinte é aquela que deve prevalecer. Se o caso restringe-se a declaração inexata de GFIP, comparamos a multa de 75% prevista no inciso I do art. 44 da Lei 9.430/96 com a soma das multas dos §§ 5º e 7º do art. 32 da Lei 8.212/91.

Nas competências em que não houver tal diferença, ou seja, quando a multa for fundamentada no §6º do art. 32 da Lei 8.212/91, a comparação há de ser feita com o art. 32-A da Lei 8.212/91, prevalecendo a multa mais benéfica.

Portanto, votamos em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para aplicar ao cálculo da multa mais benéfica a comparação entre a penalidade do inciso I do art. 44 da Lei 9.430/96 com a soma das penalidades dos §§ 5º e 7º do art. 32 da Lei 8.212/9

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva – Redator Designado