



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

**Processo n°** 11065.002308/2009-06  
**Recurso n°** 999.999 Voluntário  
**Acórdão n°** **2301-02.537 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 19 de janeiro de 2012  
**Matéria** Auto de Infração: GFIP. Outros Dados.  
**Recorrente** ATENDE BEM SOLUÇÕES DE ATENDIMENTO, INFORMAÇÃO  
COMUNICAÇÃO, INFORMÁTICA, LOCAÇÃO, COMÉRCIO E  
INDÚSTRIA LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Período de apuração: 01/10/2009 a 31/10/2009

**MULTAS POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO  
ACESSÓRIA. MESMA AÇÃO OU OMISSÃO QUE RESULTA EM  
MAIS DE UMA INFRAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE CONCURSO  
FORMAL DE INFRAÇÕES NO DIREITO TRIBUTÁRIO.**

No Direito Penal, o concurso formal tem previsão legal, o que inexistente para o Direito Tributário, impossibilitando sua aplicação para as infrações fiscais. Ademais, o art. 136 do CTN determina que a responsabilidade por infrações independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato. Se a extensão dos efeitos do ato praticado pela recorrente implica em mais de uma sanção, não há obstáculo legal para aplicação daquelas que estiverem previstas na lei.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Segunda Seção de Julgamento, I) Por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto elaborado pelo Redator Designado. Vencidos(as) os(as) Conselheiros(as) Leonardo Henrique Pires Lopes e Damião Cordeiro de Moraes, que votaram em dar provimento ao recurso. Redator Designado: Mauro José Silva. Declaração de voto: Damião Cordeiro de Moraes.

**Marcelo Oliveira – Presidente**

**Leonardo Henrique Pires Lopes – Relator**

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

Autenticado digitalmente em 20/09/2012 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 03/10/2012 por LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES, Assinado digitalmente em 21/09/2012 por LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES, Assinado digitalmente em 20/09/2012 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 20/09/2012 por DAMIAO CORDEIRO DE MORAES

Impresso em 08/10/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Mauro José Silva – Redator Designado

Damião Cordeiro de Moraes - Declaração de Voto

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Marcelo Oliveira (Presidente), Adriano Gonzales Silverio, Damiao Cordeiro de Moraes, Mauro Jose Silva E Leonardo Henrique Pires Lopes.

## Relatório

Trata-se de Auto de Infração, lavrado em 13/10/2009, em desfavor de ATENDE BEM SOLUÇÕES DE ATENDIMENTO, INFORMAÇÃO COMUNICAÇÃO, INFORMÁTICA, LOCAÇÃO, COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA, com fulcro no art. 32, inciso II da Lei 8.212/91, combinado com o art. 225, inciso II e §§ 13 ao 17 do RPS, sob o fundamento de que a empresa lançava de forma indiscriminada na conta 03055 “Adiantamento a Fornecedores” valores de naturezas diversas (pagamentos a pessoas físicas e jurídicas) que não constituíam adiantamentos, a exemplo dos pagamentos a segurados empregados de comissão sobre produção.

Inconformado, o contribuinte ofereceu Defesa tempestiva de fls. 23/28, tendo, posteriormente, requerido a desistência da impugnação dos processos 11065.002307/2009-53, 11065.002308/2009-06, 11065.002310/2009-77 e 11065.002309/2009-42 objetivando incluir o débito no programa de parcelamento da Lei 11.941/09, visto que o aderiu em 18/08/2009.

Após o pedido de desistência manifestado pelo contribuinte, o SECAT se pronunciou, através de despacho, acerca da possibilidade de parcelamento através da Lei nº 11.941/09 (fl. 43), verificando que o presente processo não é passível de parcelamento, vez que este Auto de Infração foi constituído em 10/2009, período este que não está abrangido pela referida Lei.

Do exposto, foi exarado acórdão de fls. 44/49 julgando procedente a autuação e mantendo o crédito tributário, conforme se pode observar da ementa a seguir transcrita:

*ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS*

*Data do fato gerador: 13/10/2009*

*AI Debcad nº 37.088.887-1*

*AUTO DE INFRAÇÃO. INFRAÇÃO À LEGISLAÇÃO PREVIDENCIÁRIA. DEIXAR DE LANÇAR EM TÍTULOS PRÓPRIOS. MULTA. AGRAVANTE. SOBREPOSIÇÃO DE PENALIDADE. INEXISTÊNCIA.*

*Constitui infração à legislação previdenciária deixar a empresa de prestar à Secretaria da Receita Federal do Brasil as informações cadastrais, financeiras e contábeis de interesse da mesma, bem como os esclarecimentos necessários à fiscalização.*

*O valor da multa aplicada decorre do disposto na Lei, tendo em vista infração cometida pelo contribuinte, por descumprimento de obrigação acessória.*

*A multa aplicada refere-se ao valor mínimo estabelecido na legislação, sem a caracterização de agravante.*

*Não se confirma a duplicidade de autuações quando se constata obrigações acessórias distintas, com distintos fundamentos legais que se coadunam com distintos elementos fáticos demonstrados pela autoridade lançadora.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido*

Irresignada, a recorrente interpôs Recurso Voluntário de fls. 55/73, alegando que, em síntese, que:

- a) Não infringiu os dispositivos aludidos pelo auditor fiscal no Relatório Fiscal, pois apresentou toda a documentação solicitada pela fiscalização;
- b) Não pode ser imposta penalidade agravada, equivalente ao dobro do mínimo legal.

Vieram os autos a este Conselho por meio de Recurso Voluntário.

Sem Contra-razões.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Leonardo Henrique Pires Lopes, Relator

### **Dos Pressupostos de Admissibilidade**

Presentes os pressupostos de admissibilidade, conheço do Recurso e passo ao seu exame.

### **Da infração à legislação previdenciária**

O auto de infração em comento refere-se aos erros contábeis praticados pelo contribuinte, mais especificamente o lançamento na conta “antecipação de fornecedores” de valores sem esta natureza.

Venho defendendo o entendimento de que a punição pela falta de lançamento em títulos próprios da contabilidade de fatos geradores de todas as contribuições configura *bis in idem* com a penalidade decorrente da omissão em GFIP de fatos geradores.

Isto porque, sendo a declaração em GFIP espelho dos documentos contábeis do contribuinte, a conduta infracional seria a mesma, não sendo possível a aplicação de mais de uma punição.

No caso concreto, verifica-se que o presente auto de infração (nº 37.088.887-1) decorreu da constatação pela fiscalização que a empresa realizava lançamento na conta “Adiantamento de Fornecedores” de valores de naturezas diversas, consoante se infere da transcrição abaixo:

*A partir da análise da contabilidade do contribuinte, detectamos que o mesmo costumava lançar de forma indiscriminada na conta código 03055 "Adiantamento a Fornecedores", valores de diversas naturezas, pagamentos a pessoas físicas, pagamentos a pessoas jurídicas, muitos dos quais sequer constituíam-se em adiantamentos.*

*Como exemplo de tal prática, citamos alguns dos lançamentos efetuados conforme Anexo 1 ao presente auto. Veja-se, apenas a título de elucidação, os lançamentos números 5768 e 5798, na conta acima referida, os mesmos referem-se a pagamentos a segurados empregados de comissão sobre produção ou "TOP". A fiscalização somente chegou a esta conclusão após a apresentação por parte do contribuinte das cópias dos cheques explicitados no histórico de tais lançamentos, e observando a anotação manuscrita registrada nos mesmos, qual seja "TOP Prêmio". A natureza destes lançamentos nada tem a ver com a natureza da conta Adiantamento a Fornecedores.*

*Com tal procedimento a autuada infringiu a Lei nº 8.212, de 24/07/1991, art. 32, II, combinado com o art. 225, II, e §§ 13 a 17 do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06/05/1999.*

No auto de infração nº 37.088.889-8 (Processo nº 11065.002310/2009-77), por sua vez, foi aplicada a multa pelo descumprimento da obrigação contida no art. 32, IV da Lei nº 8.212/1991, sob o fundamento de que diversos valores pagos aos empregados a título de premiação de incentivo denominadas TOP configurariam, na verdade, remuneração e, portanto, base de cálculo da contribuição previdenciária, razão pela qual deveriam constar na GFIP.

Da análise dos dois autos de infração, verifica-se que o fato ensejador de ambos os lançamentos foram as verbas pagas aos empregados como premiação de incentivo, intituladas TOP, mas que não foram informadas em GFIP e que foram lançadas na contabilidade no título incorreto (antecipação de fornecedores).

O registro indevido na contabilidade somente se torna punível quando o dado for relevante para efeitos previdenciários, pois, do contrário, sequer caberia à fiscalização apurá-lo. Assim, a omissão na conta contábil correta, relativa aos pagamentos aos funcionários, ganha relevância na medida em que dificulta à fiscalização a análise dos pagamentos de contribuições previdenciárias.

Neste diapasão, deve a conduta efetivamente ser punida pela fiscalização.

Ocorre que, *in casu*, essa incorreção já foi devidamente penalizada quando da tipificação da conduta no art. 32, IV combinado com o seu §5º da Lei nº 8.212/1991, que corresponde à omissão em GFIP de fatos geradores de contribuições previdenciárias.

Ora, devendo a GFIP ser espelho da contabilidade da empresa, a ausência de indicação de determinada verba como base de cálculo da contribuição previdenciária nesta implica também na ausência de lançamentos contábeis corretos.

A falta de lançamento mensal nos títulos de contabilidade é conduta que já se encontra abarcada na conduta de apresentação deficiente da GFIP, sendo irrazoável nova punição pelo mesmo fato, carecendo de nova causa para a segunda penalidade.

Seguindo essa linha de raciocínio, Fábio Medina ensina que “a idéia básica do *non bis in idem* é que ninguém pode ser condenado duas ou mais vezes por um mesmo fato” e segue dizendo que “já foi definida essa norma como ‘*princípio geral de direito*’, que, com base nos princípios da proporcionalidade e da coisa julgada, proíbe a aplicação de dois ou mais procedimentos, seja em uma ou mais ordens sancionadoras, nos quais se dê uma identidade de sujeitos, fatos e fundamentos, e sempre que não exista uma relação de supremacia especial da Administração Pública”. (in *Direito Administrativo Sancionador – SP*, Editora RT, 2000, Osório, Fábio Medina, f. 279)

Assim, uma nova autuação por incorreções contabilidade decorrentes da omissão daqueles valores configuraria sim, no meu entendimento, duplicidade de autuação, o que implica a nulidade do lançamento correspondente.

### **Da Conclusão**

Ante o exposto, deve ser DADO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário do contribuinte, anulando o presente auto de infração, por configurar duplicidade de penalidade com a multa do auto de infração nº 37.088.889-8 (Processo nº 11065.002310/2009-77).

É como voto.

Sala das Sessões, em 19 de janeiro de 2012.

Leonardo Henrique Pires Lopes

## Voto Vencedor

Conselheiro Mauro José Silva, Redator Designado

O Relator pretende a aplicação do que denominou princípio do *non bis in idem* ao caso, o que resultaria no afastamento da penalidade aplicada.

A proposta do Conselheiro é assente na seara do Direito Penal, porém naquele ramo do Direito, diferentemente do Direito Tributário, existe norma explícita prevendo o concurso formal de crimes. Vejamos o art. 70 do Código Penal:

### *Concurso formal*

*Art. 70 - Quando o agente, mediante uma só ação ou omissão, pratica dois ou mais crimes, idênticos ou não, aplica-se-lhe a mais grave das penas cabíveis ou, se iguais, somente uma delas, mas aumentada, em qualquer caso, de um sexto até metade. As penas aplicam-se, entretanto, cumulativamente, se a ação ou omissão é dolosa e os crimes concorrentes resultam de designios autônomos, consoante o disposto no artigo anterior. (Redação dada pela Lei nº 7.209, de 11.7.1984)*

Num ramo do Direito marcado pela legalidade estrita, como o Direito Penal, foi necessária a introdução de norma explícita para determinar a aplicação do concurso formal de crimes com previsão de aumento da pena aplicável ao crime mais grave. Não bastou, portanto, a aplicação de alguma ideia que poderia ser identificada como princípio geral do Direito.

Norma positivada de conteúdo similar não existe no âmbito do Direito Tributário, o que, de *per si*, já representa um obstáculo à sua aplicação em questões fiscais. Mas poderíamos cogitar sua aplicação com base no art. 108 do CTN.

Se adotássemos com tal justificativa a ideia de concurso formal de infrações tributárias, o que nos impediria de aplicar a ideia de infrações continuadas pela similaridade com os crimes continuados previstos no art. 71 do Código Penal?

Não vejo justificativa plausível para diferenciar a aplicação das infrações em concurso formal das infrações continuadas. Assim, se aplicarmos, por analogia, a ideia de infrações em concurso formal, devemos aplicar a ideia de infrações continuadas. Se assim fosse, estaríamos promovendo grande estímulo ao não pagamento dos tributos, uma vez que após deixar de pagar o tributo correspondente a uma primeira competência, o mau contribuinte sofreria penalização bastante branda para a sonegação nas demais competências.

Esse singelo exemplo demonstra o equívoco de transplantarmos para o direito tributário, por meio de analogia ou de princípio gerais do direito, as normas gerais explicitamente insertas e positivadas para o Direito Penal.

Deve ser ressaltado que não podemos ignorar que as infrações penais estão fortemente marcadas pela intenção do agente, ao passo que as infrações tributárias independem de tal elemento volitivo, conforme art. 136 do CTN. No caso da absorção ou consunção no direito penal, ou mesmo dos crimes progressivos, a intenção do agente é elemento primordial

para justificar o sancionamento apenas do crime que era visado pela intenção do infrator. Como no direito tributário não podemos considerar a intenção, perdemos o elemento determinante para a aplicação de tais conceitos penais.

No âmbito do CARF, observamos que a Câmara Superior de Recursos Fiscais já afastou penalidades concomitantes quando a base de cálculo era idêntica, o que não é o caso dos autos. Vejamos uma decisão da CSRF:

*Autoridade* Câmara Superior de Recursos Fiscais. 1ª Turma

*Título* [Acórdão nº 40104987 do Processo 10510000679200219](#)

*Data* 15/06/2004

*Ementa* MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO - CONCOMITÂNCIA - MESMA BASE DE CÁLCULO - A aplicação concomitante da multa isolada (inciso III, do § 1º, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996) e da multa de ofício (incisos I e II, do art. 44, da Lei n 9.430, de 1996) não é legítima quando incide sobre uma mesma base de cálculo. Recurso especial negado.

*Autoridade* Câmara Superior de Recursos Fiscais. 1ª Turma

*Título* [Acórdão nº 40105503 do Processo 13502000216200317](#)

*Data* 18/09/2006

*Ementa* PENALIDADE - MULTA ISOLADA - LANÇAMENTO DE OFÍCIO FALTA DE RECOLHIMENTO - PAGAMENTO POR ESTIMATIVA. Não comporta a cobrança de multa isolada por falta de recolhimento de tributo por estimativa concomitante com a multa de lançamento de ofício, ambas calculadas sobre os mesmos valores apurados em procedimento fiscal. Recurso especial provido.

Por outro lado, o princípio da consunção já foi aplicado em outras decisões:

*Autoridade:* Câmara Superior de Recursos Fiscais. 1ª Turma

*Título:* [Acórdão nº 40105838 do Processo 13629000292200304](#)

*Data:* 15/04/2008

*Ementa:* Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Exercício: 1999, 2000, 2001, 2002, 2003 APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA - Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo

*recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação. Recurso especial negado.*

Apesar de a CSRF já ter admitido a aplicação do princípio da consunção no direito tributário, observamos que tal permissivo se deu em situações que se assemelham às situações de idêntica base de cálculo : multa de ofício e multa por não recolhimento de estimativa. Não temos ainda neste colegiado uma discussão amadurecida sobre tal aplicação quando as bases de cálculo são diferentes e as condutas, embora cometidas no mesmo íter infracional, estejam individualmente previstas na lei. Não há, portanto, um precedente administrativo que se amolde perfeitamente ao caso em análise.

Em adição, entendo que o art. 136 do CTN é obstáculo intransponível para a pretensão do Relator na medida em que define que a responsabilidade por infrações independe “da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato”. Parece-nos que o dispositivo citado impõe a conclusão de que se a extensão dos efeitos do ato infracional causa a imposição de mais uma penalidade isso em nada afeta a responsabilização do agente infrator em mais de uma penalidade.

Pelo exposto, a despeito da substanciosa argumentação do Relator, votamos em manter a multa aplicada.

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva - Relator

## Declaração de Voto

Conselheiro Damião Cordeiro de Moraes

1. Apenas a título de contribuição para o debate jurídico, exponho meu raciocínio contrário ao exposto pelo douto relator do voto vencedor e dou provimento ao recurso voluntário.

### DOS LANÇAMENTOS POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA

2. Sobre a questão da emissão de vários autos de infração por descumprimento de obrigação acessória relativos ao mesmo fato gerador, venho me posicionando no sentido de que o contribuinte já se encontra devidamente punido com a emissão do primeiro auto e, assim, não poderia ser novamente castigado pela não observância de obrigação acessória.

3. Sem adentrar no mérito e na capitulação legal de cada uma das infrações imputadas ao contribuinte tenho que a apresentação de GFIPs com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias e por deixar de exibir as Guias abarcaram, efetivamente, a reprimenda ora cominada à empresa.

4. Não se questiona aqui o fato de que a falta de lançamento mensal em títulos de contabilidade, a entrega deficiente de todos os documentos relacionados com as contribuições previstas na Lei 8.212/91 e a não apresentação de GFIP constituem infrações distintas, possuindo inclusive fundamentação legal diferente. Entretanto, para efeito de punição a aplicação de uma multa pode ser inserida no contexto da outra.

5. Tal entendimento encontra guarida na própria norma previdenciária que, em alguns casos já trata conjuntamente as hipóteses de “recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente” para assegurar que o fisco poderá lançar de ofício a importância devida. (art. 33, §3º, da Lei 8.212/91)

6. O duplo sancionamento deve ser evitado. Sobre o tema vale ressaltar os ensinamentos de Daniel Ferreira “tem outra e especial serventia enquanto princípio geral do Direito: a de proibir reiterado sancionamento por uma mesma infração – vale dizer, afastar a possibilidade de múltipla e reiterada manifestação sancionadora da Administração Pública”. (in “Sanções Administrativas”, Malheiros Editores)

7. Nesse sentido, cito jurisprudência deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF):

*“AUTO DE INFRAÇÃO – BIS IN IDEM – IMPOSSIBILIDADE DE COEXISTÊNCIA DE AUTO DE INFRAÇÃO PELA NÃO ENTREGA DE GFIP E PELA NÃO INFORMAÇÃO DE TODOS OS FATOS GERADORES DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA NO MESMO PERÍODO PARA O MESMO SUJEITO PASSIVO.*

*Ocorrência de bis in idem quando se trata de uma infração e são lavrados dois autos de infração para aplicação de multa punitiva pelo descumprimento de uma obrigação acessória. Recurso Voluntário Provido.”*

*“DOCUMENTOS. INFORMAÇÕES E ESCLARECIMENTOS PRESTADOS. BIS IN IDEM. IMPOSSIBILIDADE DA MANUTENÇÃO DO AUTO DE INFRAÇÃO.”*

*A não apresentação de todos os documentos relacionados com as contribuições previstas na Lei 8.212/91 constitui infração distinta da não prestação de informações e esclarecimentos, mas a atuação fiscal deve evitar a aplicação de dupla penalidade quando uma das ações cometidas pelo contribuinte estiver abrangida pela outra. Recurso Voluntário Provido.”*

*(Acórdão 2301-01.291, julgado em 23.03.2010; Rel.: Conselheiro Damião Cordeiro de Moraes)*

8. Ainda com relação à matéria, apenas para exemplificar, a legislação que trata do processo administrativo por dano ambiental pacifica matéria semelhante na Lei 9.605/98, artigo 76, onde se encontra previsto que “o pagamento de multa imposta pelos Estados, Municípios, Distrito Federal ou Territórios substituiu a multa federal na mesma hipótese de incidência”.

9. Além disso, importa que sejam observados os princípios da razoabilidade e proporcionalidade, conforme previsto nos artigos 37, 5º, inciso II, e 84, inciso IV, todos da Constituição Federal, pois, a meu ver, a Administração Pública deve segui-los como parâmetro para que as medidas adotadas por ela não gerem prejuízos elevados ao contribuinte. Nesse sentido vem decidindo o Superior Tribunal de Justiça (STJ), *in verbis*:

*“TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA DE PESSOA FÍSICA. PREENCHIMENTO INCORRETO DA DECLARAÇÃO. MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. INAPLICABILIDADE. PREJUÍZO DO FISCO. INEXISTÊNCIA. PRINCÍPIO DA RAZOABILIDADE.*

*1. A sanção tributária, à semelhança das demais sanções impostas pelo Estado, é informada pelos princípios congruentes da legalidade e da razoabilidade.*

*2. A atuação da Administração Pública deve seguir os parâmetros da razoabilidade e da proporcionalidade, que censuram o ato administrativo que não guarde uma proporção adequada entre os meios que emprega e o fim que a lei almeja alcançar.*

*3. A razoabilidade encontra ressonância na ajustabilidade da providência administrativa consoante o consenso social acerca do que é usual e sensato. Razoável é conceito que se infere a contrario sensu; vale dizer, escapa à razoabilidade "aquilo que não pode ser". A proporcionalidade, como uma das facetas da razoabilidade revela que nem todos os meios justificam os fins. Os meios conducentes à consecução das finalidades, quando exorbitantes, superam a proporcionalidade, porquanto medidas imoderadas em confronto com o resultado almejado(...).”*

*(Recurso Especial nº 728.999 - PR (2005/0033114-8; Ministro Relator Luiz Fux)*

10. O princípio da proporcionalidade pode ser visto como um desdobramento do princípio da razoabilidade e se traduz no sentido de que, adotando a medida necessária para atingir o interesse almejado, o administrador age com proporcionalidade, que deve ser medida não pelos critérios pessoais do administrador e nem nos termos frios da lei, mas diante do caso concreto e segundo os padrões comuns na sociedade.

11. E, no caso concreto, entendo que a fiscalização agiu de forma desproporcional ao sucessivas vezes o contribuinte em decorrência de ações da empresa que se comunicam entre si. Celso Antônio Bandeira de Mello ensina que a proporcionalidade é uma “faceta específica” da razoabilidade, o que significa dizer que nas decisões e nas medidas administrativas deve haver adequação entre os meios e os fins previstos na lei.

12. A segurança jurídica é afetada ante a ação da fiscalização. E sobre a questão cito o parecer ProCADE n.º 526/2005, da Advocacia Geral da União - AGU, no qual a Procuradora Nancy de Abreu afirma que o *bis in idem* “trata-se de um princípio basicamente de construção doutrinária e que irradia sobre os atos administrativos, em homenagem ao princípio da segurança jurídica, como uma limitação ao poder punitivo ao Estado-Administração”.

13. Ainda conforme a AGU “a expressão *bis in idem* pode ter seu significado dividido nos seguintes termos: o *bis* deve ser entendido como uma vedação não só à nova sanção, mas deve ser estendido seu significado para se evitar nova persecução (instrução mediante novo processo); o *idem*, em termos objetivos, possui como significado, ao menos no direito brasileiro, como **mesmos fatos**, em termos reais e históricos, com relevância decorrente da análise dos fatos e não estritamente jurídica”.

14. Seguindo essa linha de raciocínio, Fábio Medina ensina que “a idéia básica do *non bis in idem* é que ninguém pode ser condenado duas ou mais vezes por um mesmo fato” e segue dizendo que “já foi definida essa norma como ‘*princípio geral de direito*’, que, com base nos princípios da proporcionalidade e da coisa julgada, proíbe a aplicação de dois ou mais procedimentos, seja em uma ou mais ordens sancionadoras, nos quais se dê uma identidade de sujeitos, fatos e fundamentos, e sempre que não exista uma relação de supremacia especial da Administração Pública”. (in Direito Administrativo Sancionador – SP, Editora RT, 2000, Osório, Fábio Medina, f. 279).

15. Assim, firme é o meu convencimento no sentido de que o agente fiscal agiu em contraposição ao princípio do *non bis in idem*, ao autuar o contribuinte por sucessivas vezes, agravando as multas aplicadas.

16. O fisco deve evitar a aplicação de dupla penalidade quando uma das ações cometidas pelo contribuinte estiver abrangida pela outra, porém, cumpre salientar que não estou a menosprezar a função repressiva das sanções tributárias, adotadas sempre no sentido de preservar a atividade de fiscalização e a segurança nos atos destinados a arrecadação dos tributos. Entretanto, a meu sentir, o Estado também não pode punir excessivamente o contribuinte, notadamente no presente caso em que a empresa recebeu vários autos de infração por múltiplas condutas.

17. Não é demais falar que no Brasil a burocracia e o excessivo dever acessório de prestar ou franquear o acesso a informações de interesse da administração tributária colocam as empresas em situação caótica. A guarda de documentos, a produção de dados nos exatos formatos delimitados pelo fisco, entrega de documentos mensais, são apenas algumas das inúmeras e crescentes obrigações dos contribuintes passivas de pesadas multas. Sem falar no acompanhamento diário a que é obrigada a empresa sobre a edição de Leis, Decretos, Portarias, Instruções Normativas etc.

18. Essas imposições de obrigações tributárias acessórias sem limite algum, na verdade, asfixiam as pequenas empresas e propiciam o aumento da informalidade no País. O que resulta, finalmente, no aumento do Custo Brasil, que, por seu turno, afeta gravemente a vida das empresas e dos empregados.

19. Feitas tais considerações, tenho como certo que uma das autuações fiscais por descumprimento de obrigação acessória é suficiente para aplicação da sanção, a fim de coibir futuras práticas negativas do contribuinte.

#### **DA APLICAÇÃO DO ARTIGO 32-A**

20. A apresentação de GFIPs com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias configura o descumprimento do disposto no artigo 32, inciso IV e entendo que a multa a ser aplicada é a prevista no artigo 32-A.

21. Isso porque a Lei n.º 11.941, de 2009, alterou a Lei n.º 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.”*

22. 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;



*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.*

27. 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.

28. 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.”*

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

30. Quanto à cobrança de multa em 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; nem tampouco a nova redação do artigo 35.

31. Os dispositivos legais não são interpretados em fragmentos, mas dentro de um conjunto que lhe dê unidade e sentido. As disposições gerais nos artigos 44 e 61 são apenas partes do sistema de cobrança de tributos instaurado pela Lei nº 9.430/1996. Quando da falta de pagamento de tributos são cobradas, além do principal e juros moratórios, valores relativos às penalidades pecuniárias, que podem ser a multa de mora, quando embora a

destempo tenha o sujeito passivo realizado o pagamento/recolhimento antes do procedimento de ofício, ou a **multa de ofício**, quando realizado o lançamento para a constituição do crédito. Essas duas espécies são excludentes entre si. Essa é a sistemática adotada pela lei. As penalidades pecuniárias incluídas nos lançamentos já realizados antes da MP nº 449/1996 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 449/1996 não é a mesma da multa de mora prevista no artigo 61 da Lei nº 9.430/1996. Esta somente tem sentido para os tributos recolhidos a destempo, mas espontaneamente, sem procedimento de ofício. Seguem transcrições:

*“Art.35.Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas “a”, “b” e “c” do parágrafo único do art. 11, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996.*

*Art.35-A.Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.*

#### *Seção IV*

##### *Acréscimos Moratórios Multas e Juros*

*Art.61.Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.*

*§1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.*

*§2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.*

#### **35. 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) vinde 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;"

32. No que tange aos autos de infração referentes à GFIP, que foram lavrados antes da MP nº 449/1996, 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."*

33. 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.

34. 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 a multa contida no auto-de-infração é inferior à que seria aplicada pelas novas regras, não há como se falar em retroatividade.

35. Razão pela qual entendo que deve ser aplicado ao cálculo da multa o artigo 32-A, caso seja mais benéfico ao contribuinte.

## CONCLUSÃO

36. Por todo o exposto, CONHEÇO do recurso voluntário para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO.

Damião Cordeiro de Moraes