



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

**Processo nº** 11634.000441/2007-56  
**Recurso nº** 158.465 Voluntário  
**Acórdão nº** 2301-00.604 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 28 de setembro de 2009  
**Matéria** Auto de Infração: Obrigações Acessórias em Geral  
**Recorrente** JORGE RUDNEY ATALLA  
**Recorrida** DRJ/CURITIBA/PR

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Período de apuração: 01/12/2003 a 30/03/2004, 01/09/2004 a 30/12/2006

**Ementa:: PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - AUTO DE INFRAÇÃO - NÃO APRESENTAÇÃO DE GFIP/GRFP .**

O produtor rural pessoa física que possui empregados está obrigado a informar mensalmente, por intermédio de GFIP/GRFP, todos os dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária.

**AMPLA DEFESA - OBSERVADA**

O AI lavrado de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam a matéria, contendo, de forma clara e precisa, a obrigação acessória descumprida e os fundamentos legais da autuação e da penalidade, bem como, de forma discriminada, o cálculo da multa aplicada, garante o exercício do contraditório e ampla defesa à autuada.

**DESRESPEITO AO DEVIDO PROCESSO LEGAL - INEXISTÊNCIA**

A NFLD e o Auto de Infração são instrumentos distintos de constituição de crédito previdenciário e não há normativo legal que obrigue a Administração Pública a lavrar o auto de infração antes da NFLD ou vice-versa.

Constatada observância aos mandamentos legais que regem o contencioso administrativo fiscal, pois o AI contém a qualificação do autuado, o local, a data e a hora da lavratura, a descrição do fato, a disposição legal infringida e a penalidade aplicada, e o IPC traz todas as instruções ao contribuinte, como os prazos para pagar ou impugnar.

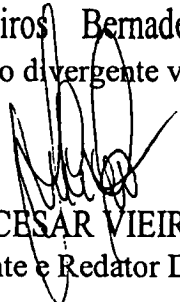
**MULTA APLICADA**

Os critérios estabelecidos pela MP 449/08, caso sejam mais benéficos ao contribuinte, se aplicam aos atos ainda não julgados definitivamente, em observância ao disposto no art. 106, II, “c”, do CTN.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª câmara / 1ª turma ordinária da Segunda Seção de Julgamento, por unanimidade de votos, rejeitadas as preliminares e, no mérito, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do relator. Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Leôncio Nobre de Medeiros. Apresentará voto divergente vencedor o Julio Cesar Vieira Gomes.



JULIO CESAR VIEIRA GOMES  
Presidente e Redator Designado

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros, Leôncio Nobre de Medeiros (Suplente), Leonardo Henrique Pires Lopes, Damião Cordeiro de Moraes, Edgar Silva Vidal (Suplente) e Julio Cesar Vieira Gomes (Presidente).

## Relatório

Trata-se de Auto de Infração, lavrado em 15/05/2007, por ter o contribuinte acima identificado deixado de apresentar, por intermédio de GFIP/GRFP, os dados cadastrais e todos os fatos geradores das contribuições previdenciárias, infringindo, dessa forma, o inciso IV e §§ 3º e 9º, do art. 32, da Lei 8.212/91, c/c art. 225, inciso IV e §§ 2º, 3º e 4º, do caput, do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto 3.048/99.

Segundo Relatório Fiscal da Infração (fl. 19), o contribuinte fiscalizado deixou de apresentar, apesar de intimado por meio de TIAD, as GFIP's referentes às competências 12/2003 a 03/2004 e 09/2004 a 12/2006.

O autuado impugnou o AI via peça de fls. 30 a 90 e a Secretaria da Receita Federal do Brasil, por meio do Acórdão 06-16.216, da 7ª Turma da DRJ/CTA (fls. 93 a 99), julgou o lançamento procedente com atenuação da multa, por ter o infrator corrigido a falta até o termo final do prazo para impugnação.

Inconformada com a decisão, a recorrente apresentou recurso tempestivo (fls. 102 a 121), alegando, em apertada síntese, o que se segue.

Preliminarmente, insiste na ausência de motivação, argumentando que o relatório fiscal não relata com precisão a hipótese de incidência da exação pretendida e muito menos os elementos que embasaram o lançamento e a subsunção do fato à norma legal tributária, pois alinhavou de forma superficial uma extensa gama de leis e decretos sem, contudo, colocar de forma clara e precisa os motivos de fato, ou seja, a conduta irregular que culminaria com as penalidades e obrigações impostas.

Reitera que não se tem exato entendimento de quais foram os elementos objeto de análise pela ação fiscal que redundaram no valor perseguido, pois o fisco se limitou a dizer que o recorrente não apresentou a GFIP com dados correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, sem apontar quais são esses dados que deixaram de ser apresentados e sem particularizar as informações por qualquer elemento individualizador, o que impossibilita à recorrente conferir datas e números.

Defende que o argumento de que os documentos foram apresentados pelo próprio recorrente não exime o fisco de apontar, com precisão, os elementos de que se serviu para irrogar ao recorrente a prática da infração tributária e conclui que, da forma como foi concebida, o AI não atende ao requisito da motivação, eis que elaborada de forma por demais simplista, o que dificulta a defesa do autuado.

Ainda em preliminar, alega cerceamento de defesa do recorrente no início da ação fiscal impugnada, pois entende que a fiscalização deveria, obrigatoriamente, antes da lavratura do AI, ter previamente elaborado o auto de infração e notificado o recorrente da suposta conduta irregular, dando prazo ao mesmo para regularização, de acordo com norma prevista no artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal de 1988.

Reafirma que a autoridade não pode promover a notificação de lançamento antes da lavratura do auto de infração, pois retira da recorrente a possibilidade de saber da existência de imputação de irregularidade contra si para poder corrigi-la, garantindo, assim, o contraditório e a ampla defesa, e transcreve os arts. 10 e 11, do Decreto 70.235/72 para reforçar seus argumentos.

No mérito, alega inexigibilidade da imposição fiscal, argumentando que a apuração da responsabilidade subjetiva pressupõe um dano ao erário, o que não ocorreu no caso presente, sendo imprescindível a ocorrência de dano para a aplicação da teoria da responsabilidade objetiva.

Insiste em afirmar que, não havendo prejuízo ao patrimônio público, inaplicável qualquer tipo de multa, e que no caso em tela não restou configurado o prejuízo ao erário, pois prestadas ou não as informações sobre os fatos geradores de contribuições, o INSS não deixou de fazer os lançamentos das contribuições supostamente devidas e não informadas.

Entende que, em que pese a falta de apresentação da GFIP pelo recorrente, o ente fiscal não teve qualquer dificuldade em fazer o cálculo e o lançamento das contribuições que eventualmente deveriam ser declaradas por meio da GFIP não entregue.

Aduz que a entrega das GFIPs relativas ao período fiscalizado antes de o recorrente ser notificado da lavratura do auto deixa ainda mais evidente a inexistência de prejuízo aos cofres públicos pela conduta narrada no auto de infração, o que foi reconhecido pela própria autoridade administrativa julgadora, que mencionou essa circunstância na fundamentação para atenuar a multa pra 50% da autuação original.

Alega inexigibilidade da multa por possuir natureza confiscatória e requer, por fim, que seja declarada nula a exigência fiscal.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheira BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS

O recurso é tempestivo e não há óbice para seu conhecimento.

Preliminarmente, o recorrente alega ausência de motivação, argumentando que o relatório fiscal não relata com precisão a hipótese de incidência da exação pretendida e muito menos os elementos que embasaram o lançamento e a subsunção do fato à norma legal tributária, e que alinhou de forma superficial uma extensa gama de leis e decretos sem, contudo, colocar de forma clara e precisa os motivos de fato, ou seja, a conduta irregular que culminaria com as penalidades e obrigações impostas.

Todavia, verifica-se, dos autos, que o ato do lançamento foi devidamente motivado. A autoridade autuante deixou claro que o auto foi lavrado pelo descumprimento da obrigação acessória de apresentar GFIPs.

Da mesma forma, não procede o argumento de que a fiscalização “alinhou de forma superficial uma extensa gama de leis e decretos sem colocar de forma clara e precisa os motivos de fato” ou que não apontou quais foram os dados que deixaram de ser apresentados.

Na verdade, o agente autuante informou quais foram as GFIPs que o recorrente deixou de apresentar. Ou seja, apesar de devidamente intimado por meio de TIAD, o recorrente não apresentou as GFIP's referentes às competências 12/2003 a 03/2004 e 09/2004 a 12/2006.

E, como não é facultado ao servidor público eximir-se de aplicar uma lei, a Autoridade Fiscal, ao constatar o descumprimento de obrigação acessória, lavrou corretamente o presente auto, em observância ao art. 33 da Lei 8212/99 e art. 293 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048/99:

*Art.293. Constatada a ocorrência de infração a dispositivo deste Regulamento, a fiscalização do Instituto Nacional do Seguro Social lavrará, de imediato, auto-de-infração com discriminação clara e precisa da infração e das circunstâncias em que foi praticada, dispositivo legal infringido e a penalidade aplicada e os critérios de sua gradação, indicando local, dia, hora de sua lavratura, observadas as normas fixadas pelos órgãos competentes.(grifei)*

Dessa forma, ao contrário do que afirma a recorrente, o auto foi lavrado de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam a matéria, tendo o agente autuante identificado, de forma clara e precisa, a obrigação acessória descumprida e os fundamentos legais da autuação e da penalidade, bem como demonstrado, de forma discriminada, o cálculo da multa aplicada.

Portanto, rejeito as preliminares de nulidade.

O recorrente, ainda em preliminar, alega cerceamento de defesa no início da ação fiscal, argumentando que a fiscalização deveria, obrigatoriamente, antes da lavratura do AI, ter previamente elaborado o auto de infração e notificado o recorrente da suposta conduta irregular, dando prazo ao mesmo para regularização, de acordo com norma prevista no artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal de 1988.

Argumenta que a autoridade fiscal não pode promover a notificação de lançamento antes da lavratura do auto de infração.

No entanto, esse entendimento não encontra amparo legal. Os artigos 10 e 11 do Decreto 70.235/72, citados pelo recorrente, não estabelece a obrigatoriedade de se lavrar o auto de infração antes da lavratura da NFLD.

A NFLD e o Auto de Infração são instrumentos distintos de constituição de crédito previdenciário.

Existem casos em que, em uma ação fiscal, é emitido AI sem que haja lavratura de NFLD, e casos contrários, nos quais não resta comprovada a ocorrência de infração à legislação previdenciária, mas o contribuinte não recolhe toda a contribuição devida, ensejando a lavratura da NFLD.

No caso em tela, o crédito foi constituído tendo em vista a constatação da ocorrência de infração à legislação previdenciária. Portanto, o auto que está sendo discutido no presente processo administrativo fiscal foi lavrado pelo fato de o fiscal ter se deparado com o descumprimento de obrigação acessória.

Já a NFLD é lavrada quando for constatado o descumprimento de obrigação principal.

No presente processo administrativo, verifica-se que houve a observância dos mandamentos legais que regem o contencioso administrativo fiscal, já que o AI contém a qualificação do autuado, o local, a data e a hora da lavratura, a descrição do fato, a disposição legal infringida e a penalidade aplicada, e o IPC (fls. 02 e 03) traz todas as instruções ao contribuinte, como os prazos para pagar ou impugnar.

O recorrente teve ciência do AI, conforme AR de fl. 29, tendo-lhe sido concedido o prazo legal para apresentação da defesa.

Da mesma forma, o recorrente tomou conhecimento da decisão proferida, conforme AR de fl. 101, tendo-lhe sido concedido prazo para apresentação de recurso, em respeito ao devido processo legal e ao contraditório.

Nesse sentido, não há que se falar em nulidade do AI por cerceamento de defesa, motivo pelo qual rejeito as preliminares suscitadas.

No mérito, a recorrente não nega que deixou de apresentar as GFIPs. Ela apenas tenta demonstrar que em nenhum momento causou qualquer tipo de prejuízo ao erário.

No entanto, mister lembrar que o descumprimento de obrigações legais, sejam elas acessórias ou principais, sempre prejudica o erário. E é com o objetivo do melhor funcionamento da administração tributária, para que não se faça letra morta à lei e se evite a sonegação fiscal em massa é que o legislador impôs a penalidade pecuniária ao sujeito passivo que vilipendia obrigação legal a todos imposta.

Portanto, houve a infração à legislação previdenciária e a autoridade Fiscal, ao constatar o descumprimento de obrigação acessória, lavrou corretamente o presente auto, em observância aos ditames legais.

Em relação ao argumento de que a multa possui caráter confiscatório e ofende princípios constitucionais, cumpre salientar que a multa aplicada encontra fundamento nos dispositivos legais discriminados nos relatórios que compõem o Auto de Infração, e o Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes veda aos Conselhos de Contribuintes afastar aplicação de lei ou decreto sob fundamento de inconstitucionalidade.

No entanto, não obstante a correção do auditor fiscal em proceder ao lançamento nos termos do normativo vigente à época da lavratura do AI, foi editada a Medida Provisória MP 449/08, que revogou o art. 32, § 6º, da Lei 8.212/91.

E, conforme disposto no art. 106, inciso II, alínea “c”:

*Art.106 - A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:*

*(...)*

*II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:*

*(...)*

*c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.*

Assim, tratando-se o presente lançamento de ato ainda não julgado quando da edição da MP 449/08, conclui-se que os critérios por ela estabelecidos, caso sejam mais benéficos ao contribuinte, se aplicam ao AI em tela.

Dessa forma, caso se constate, no recálculo da multa com a observância do disposto no artigo 35 A, da Lei 8.212/91, na redação dada pela Lei 11.941/09, que o novo valor da penalidade aplicada é mais benéfico ao contribuinte, não há como se ignorar o disposto no art. 106, II, “c”, do CTN, privando a empresa do benefício legal.

Nesse sentido e

Considerando tudo o mais que dos autos consta;

Voto no sentido de **CONHECER DO RECURSO**, e, no mérito, **DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL**, para que se aplique, caso seja mais benéfico para o contribuinte, o artigo 35 A, da Lei 8.212/91, na redação dada pela Lei 11.941/09.

É como voto.

Sala das Sessões, em 28 de setembro de 2009



Bernadete de Oliveira Barros – Conselheira

## Voto Vencedor

Conselheiro JULIO CESAR VIEIRA GOMES, Redator Designado

Trata-se no presente caso de se apreciar o alcance da regra trazida pelo artigo 24 da MP nº 449, de 03/12/2008, convertida na Lei nº 11.941, de 27/05/2009, que introduziu na Lei nº 8.212, de 24/07/1991 o artigo 32-A. E, sendo o caso, fazer aplicar o disposto no artigo 106 do Código Tributário Nacional. Seguem transcrições:

*Lei nº 11.941/2009:*

*Art. 26. A Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, passa a vigorar com as seguintes alterações::*

...

*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.*

**Código Tributário Nacional:**

*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."*

Podemos identificar nas regras do artigo 32-A os seguintes elementos:

*a) é regra aplicável a uma única espécie, dentre tantas outras existentes, de declaração: a Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP;*

*b) é possibilitado ao sujeito passivo entregar a declaração após o prazo legal, corrigi-la ou suprir omissões antes de algum procedimento de ofício que resultaria em autuação;*

*c) regras distintas para a aplicação da multa nos casos de falta de entrega/entrega após o prazo legal e nos casos de informações incorretas/omitidas; sendo no primeiro caso, limitada a vinte por cento da contribuição;*

*d) desvinculação da obrigação de prestar declaração em relação ao recolhimento da contribuição previdenciária;*

*e) reduções da multa considerando ter sido a correção da falta ou supressão da omissão antes ou após o prazo fixado em intimação; e*

*f) fixação de valores mínimos de multa.*

Inicialmente, esclarece-se que a mesma lei revogou as regras anteriores que tratavam da aplicação da multa considerando cem por cento do valor devido limitado de acordo com o número de segurados da empresa:

*Art. 79. Ficam revogados:*

*I – os §§ 1º e 3º a 8º do art. 32, o art. 34, os §§ 1º a 4º do art. 35, os §§ 1º e 2º do art. 37, os arts. 38 e 41, o § 8º do art. 47, o § 2º do art. 49, o parágrafo único do art. 52, o inciso II do caput do art. 80, o art. 81, os §§ 1º, 2º, 3º, 5º, 6º e 7º do art. 89 e o parágrafo único do art. 93 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991;*

Para início de trabalho, como de costume, deve-se examinar a natureza da multa aplicada com relação à GFIP, sejam nos casos de “*falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo*” ou “*informações incorretas ou omitidas*”.

No inciso II do artigo 32-A em comento o legislador manteve a desvinculação que já havia entre as obrigações do sujeito passivo: acessória, quanto à declaração em GFIP e principal, quanto ao pagamento da contribuição previdenciária devida:

*II – de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo.*

Portanto, temos que o sujeito passivo, ainda que tenha efetuado o pagamento de cem por cento das contribuições previdenciárias, estará sujeito à multa de que trata o dispositivo.

Comparando com o artigo 44 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, que trata das multas quando do lançamento de ofício dos tributos federais, vejo que as regras estão em outro sentido. As multas nele previstas incidem em razão da **falta de pagamento** ou, quando sujeito a declaração, pela falta ou inexatidão da declaração:

*LEI Nº 9.430, DE 27 DE DEZEMBRO DE 1996.*

*Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências.*

...

#### *Seção V*

*Normas sobre o Lançamento de Tributos e Contribuições*

...

#### *Multas de Lançamento de Ofício*

*Art.44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:*

*I- de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;*

*II- cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.*

Outra diferença é que as multas do artigo 44 se justificam pela necessidade de realização de lançamento pelo fisco, já que o sujeito passivo não efetuou o pagamento/recolhimento/declaração; sendo calculadas independentemente do decurso do tempo, eis que a multa de ofício não é cumulativa 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. São essas informações que viabilizam a concessão dos benefícios previdenciários. Quando o sujeito passivo é intimado para entregar a GFIP, suprir omissões ou efetuar correções, o fisco já tem conhecimento da infração e, portanto, já poderia autuá-lo, mas isso não resolveria um problema extra-fiscal: as bases de dados da Previdência Social não seriam alimentadas com as informações corretas e necessárias para a concessão dos benefícios previdenciários. É da redação do artigo 225, §1º do Decreto nº 3.048, de 06/05/99:

*Art.225. (...)*

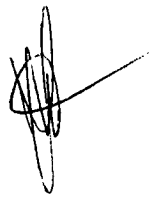
*§ 1º As informações prestadas na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social servirão como base de cálculo das contribuições arrecadadas pelo Instituto Nacional do Seguro Social, comporão a base de dados para fins de cálculo e concessão dos benefícios previdenciários, bem como constituir-se-ão em termo de confissão de dívida, na hipótese do não-recolhimento.*

Por essas razões é que não vejo como se aplicarem as regras do artigo 44 aos processos instaurados em razão de infrações cometidas sobre a GFIP. E no que tange à “*falta de declaração e nos de declaração inexata*”, parte também do dispositivo, deve-se observar o preceito através do qual a norma especial prevalece sobre a geral: o artigo 32-A da Lei nº 8.212/1991 traz regra aplicável especificamente a uma espécie de declaração que é a GFIP, portanto deve prevalecer sobre as regras no artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 que se aplicam a todas as demais declarações a que estão obrigados os contribuintes e responsáveis tributários. Pela mesma razão, também não se aplica o artigo 43 da mesma lei:

**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.*



Em síntese, para aplicação de multas pelas infrações relacionadas à GFIP devem ser observadas apenas as regras do artigo 32-A da Lei nº 8.212/1991 que regulam exaustivamente a matéria. É irrelevante para tanto se houve ou não pagamento/recolhimento e qual tenha sido a multa aplicada no documento de constituição do crédito relativo ao tributo devido.

Quanto à multa cobrada nesses lançamentos, realizados anteriormente à MP nº 449/2008, não vejo como aplicar o artigo 35-A, pois haveria retroatividade maléfica, o que é vedado; nem tampouco a nova redação do artigo 35. 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/recolhimento 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.*

*Redação anterior do artigo 35:*

*Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos:*

*I - para pagamento, após o vencimento de obrigação não incluída em notificação fiscal de lançamento:*

*a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação;*

b) quatorze por cento, no mês seguinte;

c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação;

*II - para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento:*

a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação;

b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação;

c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS;

d) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa;

Retomando os autos de infração de GFIP lavrados anteriormente à MP nº 449/1996, ainda resta o exame quanto à possibilidade de aplicação do artigo 106, inciso II, alínea “c” do CTN:

***Código Tributário Nacional:***

*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.”

De fato, as novas regras trazidas no artigo 32-A são, em tese, mais benéficas que as anteriores. Nelas há limites inferiores. 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. Portanto, nos casos mais benéficos ao sujeito passivo, em face do artigo 106 do CTN, a multa deve ser reduzida para adequá-la ao artigo 32-A. Certamente, a retroatividade somente é possível para favorecer o sujeito passivo. 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.

Outra questão a ser examinada é a possibilidade de aplicação do §2º do artigo 32-A:

*§ 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.*

Deve ser esclarecido que o prazo a que se refere o dispositivo é aquele fixado na intimação para que o sujeito passivo corrija a falta. Essa possibilidade já existia antes da MP nº 449/2008. Os artigos 291 e 292 que vigoram até sua revogação pelo Decreto nº 6.727, de 12/01/2009 já traziam a relevação e a atenuação no caso de correção da infração. Nos processos ainda não definitivamente julgados, pendentes de julgamento neste Conselho, os sujeitos passivos autuados, embora pudessem fazê-lo, não corrigiram a falta no prazo de impugnação; do que resultaria a redução de 50% da multa ou mesmo seu cancelamento. Entendo, portanto, desnecessária nova oportunidade de correção da falta. Resultando daí que não retroagem as reduções no §2º, que dependem de nova intimação para a correção da falta.

*Art.291.Constitui circunstância atenuante da penalidade aplicada ter o infrator corrigido a falta até o termo final do prazo para impugnação.*

*§1ºA multa será relevada se o infrator formular pedido e corrigir a falta, dentro do prazo de impugnação, ainda que não contestada a infração, desde que seja o infrator primário e não tenha ocorrido nenhuma circunstância agravante.*

...

#### *CAPÍTULO VI - DA GRADAÇÃO DAS MULTAS*

*Art.292. As multas serão aplicadas da seguinte forma:*

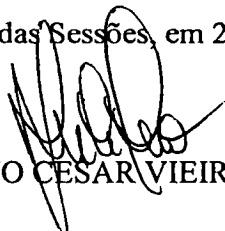
...

*V - na ocorrência da circunstância atenuante no art. 291, a multa será atenuada em cinquenta por cento.*

Por tudo, voto pelo provimento parcial do recurso apenas para reconhecer o direito de retroatividade do artigo 32-A, incisos I e II da Lei nº 8.212, de 24/07/1991.

É como voto.

Sala das Sessões, em 28 de setembro de 2009

  
JULIO CESAR VIEIRA GOMES - Redator Designado