



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

**Processo n°** 14479.000027/2007-75  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2803-003.041 – 3ª Turma Especial  
**Sessão de** 19 de fevereiro de 2014  
**Matéria** CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS - OBRIGAÇÕES  
 ACESSÓRIAS  
**Recorrente** ORTEL - ALIMENTAÇÃO E SERVICOS LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Período de apuração: 01/06/2007 a 26/07/2007

AUTO DE INFRAÇÃO. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. GFIP. DADOS NÃO CORRESPONDENTES A TODOS OS FATOS GERADORES.

Constitui infração a apresentação de GFIP com dados não correspondentes a todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias, conforme artigo 32, Inciso IV e §5º, da Lei nº 8.212/91.

AFERIÇÃO INDIRETA. CABIMENTO.

Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, o Instituto Nacional do Seguro Social - INSS e o Departamento da Receita Federal - DRF podem, sem prejuízo da penalidade cabível, inscrever de ofício importâncias que reputarem devidas, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário.

FUNDAMENTAÇÃO LEGAL DO LANÇAMENTO. ART. 142 DO CTN. CUMPRIMENTO.

Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

PEDIDO DE JUNTADA DE NOVOS DOCUMENTOS. INDEFERIMENTO.

O contribuinte somente poderá juntar aos autos novos documentos após a impugnação, se, mediante petição demonstrar (i) a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (ii) referir-se a fato ou a

direito superveniente; ou (iii) se destinar-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.

**DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. PENALIDADE MAIS BENÉFICA.**

A lei aplica-se a ato ou fato pretérito quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática, art. 106 do CTN.

Autos de infração referentes à GFIP, que foram lavrados antes da vigência da MP nº 449/1996, vislumbra-se a possibilidade de, nos casos mais benéficos ao sujeito passivo, consoante o disposto no artigo 106 do CTN, reduzir a penalidade para adequá-la ao artigo 32-A da Lei nº 8.212/91.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

*(Assinado digitalmente)*

Helton Carlos Praia de Lima - Presidente.

*(Assinado digitalmente)*

Natanael Vieira dos Santos - Relator.

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

## Relatório

1. Cuida-se de recurso voluntário interposto pela contribuinte ORTEL - ALIMENTAÇÃO E SERVICOS LTDA. em face da decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo I (SP) que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação interposta e manteve parcialmente o crédito tributário.

2. De acordo com o sintético relatório fiscal (fls. 07), a empresa foi autuada por ter deixado de apresentar GFIP com omissão de dados correspondentes a todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias (CFL 68).

3. Ademais, a auditoria fez considerar no relatório fiscal que foi elaborado processo de Representação Fiscal para Fins Penais.

4. Lavrado o auto de infração, a contribuinte foi dele cientificada em 30/07/2007, conforme comprovante de fls. 02, tendo apresentado Impugnação às fls. 17/27.

5. Ao analisar os argumentos apresentados pela contribuinte, o Colegiado de primeira instância não acolheu as teses apresentadas. O acórdão restou lavrado com a ementa abaixo transcrita:

*“ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS*

*Período de apuração: 26/07/2007*

*Ementa:*

*AUTO DE INFRAÇÃO. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. PRAZO DECADENCIAL.*

*A obrigação acessória, caracterizada como dever instrumental, não implica em antecipação de pagamento, razão pela qual à correspondente autuação aplica-se o prazo decadencial previsto no art. 173, inc. I do Código Tributário Nacional.*

*DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. MULTA. CORREÇÃO DA FALTA. COMPROVAÇÃO. RELEVANÇA. IMPOSSIBILIDADE. BOA FÉ. AUSÊNCIA DE DOLO. IRRELEVANTE.*

*É requisito indispensável para relevância da penalidade aplicada a comprovação da correção da falta que deu origem a autuação.*

*A penalidade a ser aplicada, nos termos da legislação tributária, independe das circunstâncias ou dos efeitos das infrações, bastando para sua imposição que se caracterize o fato ocorrido como desobediência à legislação tributária.*

*LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. VALOR DA MULTA. PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO AO CONFISCO.*

*A incidência e o valor da multa correspondente ao descumprimento das obrigações acessórias no campo previdenciário encontram-se normatizadas na Lei nº. 8.212/91 e seu regulamento, que contemplam todos os aspectos da hipótese de incidência tributária, competindo a autoridade fiscal, em respeito ao princípio da legalidade, obedecer ao ordenamento das normas legais de regência.*

*PEDIDO DE JUNTADA DE NOVOS DOCUMENTOS.  
INDEFERIMENTO.*

*Deve ser indeferido o pedido de juntada de novos documentos quando não demonstrado pelo sujeito passivo razões que justifiquem a impossibilidade da apresentação de documentos ou outros elementos no prazo legal para impugnação do Auto de Infração, especialmente quando estes também deixaram de ser apresentados por ocasião da realização da diligência fiscal.*

*DIREITO ADMINISTRATIVO. LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO.  
NOVA FISCALIZAÇÃO. ÓRGÃO JULGADOR.  
INCOMPETÊNCIA.*

*À Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento – DRJ, órgão julgador de primeira instância, compete conhecer e julgar, após instaurado o litígio, especificamente, impugnações e manifestações de inconformidade em processos administrativos fiscais, não detendo competência para determinar a realização de fiscalizações.*

*Impugnação Improcedente.*

*Crédito Tributário Mantido em Parte.”*

6. Inconformado com a decisão proferida, a contribuinte apresentou recurso voluntário (fls. 169/184), no qual aduz, em sede preliminar, a nulidade do acórdão recorrido sob o fundamento de que o Colegiado *a quo* não enfrentou toda a matéria de mérito trazida no seio da Impugnação.

7. Em seguida, a contribuinte tece considerações acerca dos pressupostos de admissibilidade do recurso e arguiu, ainda preliminarmente, a ausência de fundamentação para o ato administrativo que a imputou o crédito tributário ora discutido. Com isso, conclui estar o procedimento fiscal eivado de nulidade.

8. No mérito, a contribuinte afirma que o Auto de Infração ofende o art. 37, da Lei 8.212/91, porque não há, em seus anexos, a discriminação dos nomes dos segurados empregados que a fiscalização concluiu estar omitidos em GFIP's. Diz ser isso vício formal, que macula de nulidade o procedimento fiscal.

9. Sustenta, ainda, que a lavratura do Auto de Infração não observou o disposto no artigo 142, do CTN, o que torna o vício insanável.

10. Além disso, aponta a ocorrência de decadência, com base no artigo 173, I, do Código Tributário Nacional, das competências anteriores a 07/2002.

Processo nº 14479.000027/2007-75  
Acórdão n.º **2803-003.041**

**S2-TE03**  
Fl. 193

---

11. Quanto à multa aplicada, a contribuinte requereu sua relevação sob o argumento de que é primária e de que, na hipótese, não concorreu quaisquer das circunstâncias agravantes do artigo 290 do RPS.

12. Por derradeiro, a contribuinte demonstrou sua irresignação com a decisão que indeferiu a juntada de novos documentos. Enfatizou não ter tido tempo hábil para proceder à juntada, sendo que o indeferimento afronta a seu direito constitucional do contraditório e da ampla defesa.

13. Não tendo havido contrarrazões por parte da Fazenda Nacional, os autos foram encaminhados a este Conselho para análise e julgamento do recurso voluntário.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Natanael Vieira dos Santos, Relator.

### DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

1. Conheço do recurso voluntário, uma vez que foi tempestivamente apresentado, preenche os requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº. 70.235, de 6 de março de 1972 e passo a analisá-lo.

### DA AUSÊNCIA DE NULIDADE

1. Afasto de pronto a nulidade suscitada pela recorrente, repousada sobre os argumentos de que a decisão *a quo* não teria enfrentado a totalidade dos tópicos lançados na defesa administrativa interposta pela recorrente.

2. Basta uma breve análise do bojo do *decisum* proferido pela primeira instância para constatar que, ao analisar o arcabouço fático e os argumentos da recorrente, os doutos julgadores, cotejaram minuciosamente cada ponto levantado.

3. Sendo assim, não há o que se falar em omissão quanto a análise dos autos.

### DA AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO E DA OBSERVÂNCIA DO ART. 142 DO CTN

4. A recorrente argui ausência de fundamentação para o ato administrativo que a imputou o crédito tributário ora discutido para concluir estar o procedimento fiscal eivado de nulidade.

5. No entanto, razão não lhe assiste. Isso porque não obstante ao relatório fiscal inicialmente apresentado pela fiscalização, esta ainda realizou diligência e elaborou relatório fiscal complementar, fls 105/108, no qual claramente descreve os fatos que culminaram na autuação fiscal conforme se depreende dos trechos claros e elucidativos, que transcrevo do documento fiscal:

*“a) Que os valores das Rais/Sistema eram maiores do que o das folhas de pagamento apresentadas tendo sido o débito levantado por aferição indireta com base nos valores e nas competências informados na RAIS constantes do sistema informatizado deste órgão.*

*b) Os estabelecimentos com débito lançados pela fiscalização foram: 0001, 0029, 0030, 0032, cujas RAIS constam do sistema informatizado deste órgão.*

*c) Foram Verificadas todas as GFIPs apresentadas pela empresa e as constantes do sistema informatizado deste órgão, sendo que identificamos que o contribuinte omitiu valores na GFIP devidos à Previdência Social pagos a segurados no período de 01/1999 a 12/2005 referentes aos estabelecimentos 0001, 0029, 0030.*

*d) O contribuinte, não elaborou folhas de pagamento distintas para cada estabelecimento e por tomador de serviços (autuado no CFL 86).*

*e) O contribuinte deixou de preparar folhas de pagamentos a todos os segurados a seu serviço (autuado no CFL 30).*

*Este fato impediu a identificação individualizada dos segurados que foram omitidos das fls. de pagamento, conseqüentemente também não foi possível identificada quais os segurados foram omitidos das GFIPs.*

*Ademais, quanto a alegação de ilegalidade da aferição indireta, note-se que a o auditor fiscal justiça claramente os motivos de ter adotado tal procedimento, tendo em vista que “os valores omitidos em GFIP foram objeto do Auto de Infração ao qual se refere esta diligência, e estão demonstrados em planilha (fls 12/13/14) que faz parte integrante do Auto de Infração lavrado quando da fiscalização.*

*Conforme consta da “Nota explicativa” no final da planilha acima mencionada, em relação à contribuição dos segurados empregados, foi aplicada a alíquota mínima, isto é, 8% por tratar-se de aferição indireta do débito.(105/106)”*

6. Afasto, assim, a alegação de ofensa ao artigo 37 da Lei nº 8.212/91, oposta pela recorrente, ante provas cabais de que a fiscalização agiu em conformidade com a legislação de regência.

7. Outro ponto questionado nas razões recursais da contribuinte é o fato de supostamente a autoridade fiscal não ter observado o disposto no art. 142 do CTN. O referido dispositivo legal determina que compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

8. Ao contrário do que afirma a contribuinte, a autoridade fiscalizadora determinou o montante tributável. Como já exposto alhures, diante da não apresentação dos

documentos solicitados pela autoridade fiscal, procedeu, nos moldes legais, a aferição indireta dessa quantia.

### DA DECADÊNCIA

9. Suscita a aplicação de decadência nos moldes do art. 173, I do CTN, no entanto verifica-se que tal argumento já foi acatado pelo colegiado de primeira instância:

*“De acordo com art. 173, inc. I do CTN, as contribuições do período 01/1999 a 11/2001 encontram-se abrangidas pela decadência (...) assim sendo, devem ser excluídas do presente Auto de infração as multas relativas às ocorrências do período janeiro de 1999 a novembro de 2001 (fl. 127).*

(...).

#### **Conclusão**

*Ante o exposto, VOTO no sentido de considerar improcedente a impugnação mantendo parcialmente o crédito tributário lançado, em razão da exclusão de ofício da ocorrência integrante do período abrangido pela decadência.” (fl. 138).*

### DO DESCUMPRIMENTO DA OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA

10. Conforme determina a legislação previdenciária é obrigação da empresa informar mensalmente, mediante entrega da GFIP a totalidade da remuneração paga aos segurados a seu serviço, conforme art. 32, inc. IV da Lei nº 8.212/91, combinado com o art. 225, inc. IV do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99:

*Art. 32. A empresa é também obrigada a:*

(...)

*IV - informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, por intermédio de documento a ser definido em regulamento, dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS. (Inciso acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97);*

*RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99*

*Art. 225. A empresa é também obrigada a:*

(...).

*IV - informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social, por intermédio da Guia de Recolhimento do Fundo de*

*Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social, na forma por ele estabelecida, dados cadastrais, todos os fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse daquele instituto;*

11. Não obstante as alegações da recorrente de que não cometeu qualquer infração, narra, claramente, o relatório fiscal que a contribuinte foi autuada por ter deixado de informar fatos geradores de contribuições previdenciárias, pois foram verificadas todas GFIPs apresentadas pela empresa e as constantes do sistema informatizado do fisco, sendo que por meio dessa diligência identificou-se que a empresa omitiu valores na GFIP devidos à Previdência Social pagos a segurados no período de 01/1999 a 12/2005, referentes aos estabelecimentos 001, 0029, 0030.

12. Vê-se que, de fato, houve descumprimento de obrigação acessória, notadamente, os dispositivos supra mencionados e os argumentos apresentados pela recorrente não são hábeis a combater os fundamentos da autuação fiscal, dessa forma mantenho o lançamento fiscal.

### **DA JUNTADA DE NOVOS DOCUMENTOS**

13. A apresentação do conjunto documental no Processo Administrativo Fiscal, regido pelo Decreto nº 70.235/72, dá-se no momento da apresentação da impugnação ao débito fiscal. Não podendo estender-se tal prazo, por tratar-se de preclusão do direito da recorrente.

14. A contribuinte somente poderá juntar novos documentos aos autos após a impugnação, se, mediante petição demonstrar (i) a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (ii) referir-se a fato ou a direito superveniente; ou (iii) se destinar-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.

15. *In casu*, o pleito da recorrente não subsiste, ante o fato de não se enquadrar em nenhuma das hipóteses elencadas pelo legislador.

### **DO VALOR DA MULTA APLICADA**

16. Requer a recorrente que a multa seja relevada, no entanto a autuada não cumpre os requisitos legais para tal benefício, uma vez que a falta não foi totalmente corrigida.

17. No que tange ao valor da multa aplicada, essa matéria deve ser revista de ofício tendo em vista a superveniência de legislação mais benéfica no que se refere a penalidade por descumprimento de obrigação acessória.

18. Ocorre que a Lei nº. 11.941, de 2009, alterou a Lei nº. 8.212/91 para abrandar os valores da multa aplicada:

*“Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou*

*omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas:*

*I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e.*

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

*§ 1º Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso II do caput deste artigo, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo fixado para entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não-apresentação, a data da lavratura do auto de infração ou da notificação de lançamento.*

*§ 2º Observado o disposto no § 3º deste artigo, as multas serão reduzidas:*

*I – à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou .*

*II – a 75% (setenta e cinco por cento), se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação.*

*§ 3º A multa mínima a ser aplicada será de:*

*I – R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e.*

*II – R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos.”*

19. Diante da regulamentação acima exposta, é possível identificar as regras do artigo 32-A:

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

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

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

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

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

f) fixação de valores mínimos de multa.

20. Evidenciadas as regras veiculadas no art. 32-A, da Lei nº. 8.212/91, passo a examinar a natureza da multa aplicada com relação à GFIP, sejam nos casos de “*falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo*” ou “*informações incorretas ou omitidas*”.

21. O inciso II do artigo 32-A manteve a desvinculação entre as obrigações do sujeito passivo: acessória, quanto à declaração em GFIP e principal, quanto ao pagamento da contribuição previdenciária devida:

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

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

23. E fazendo uma comparação do referido dispositivo com o artigo 44 da Lei nº. 9.430, de 27/12/1996 (que trata das multas quando do lançamento de ofício dos tributos federais) percebe-se que as regras se diferem entre si, pois as multas nele previstas incidem em razão da falta de pagamento ou, quando sujeito a declaração, pela falta ou inexatidão da declaração:

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

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

*(...).*

*Seção V*

*Normas sobre o Lançamento de Tributos e Contribuições*

*(...).*

*Multas de Lançamento de Ofício*

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

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

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

24. 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.

25. 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.”*

26. 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 de pagamento/recolhimento e qual tenha sido a multa aplicada no documento de constituição do crédito relativo ao tributo devido.

27. Quanto à cobrança de multa nesses lançamentos, realizados no período anterior à MP nº. 449/2008, entendo que não há como aplicar o artigo 35-A, pois poderia haver retroatividade maléfica, o que é vedado, tampouco a nova redação do artigo 35.

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

de ofício, ou a **multa de ofício**, quando realizado o lançamento para a constituição do crédito. Essas duas espécies são excludentes entre si. Essa é a sistemática adotada pela lei. As penalidades pecuniárias incluídas nos lançamentos já realizados antes da MP nº. 449/2008 são, por essa nova sistemática aplicável às contribuições previdenciárias, **conceitualmente multa de ofício** e pela **sistemática anterior multa de mora**. Do que resulta uma conclusão inevitável: independentemente do nome atribuído, a multa de mora cobrada nos lançamentos anteriores à MP nº 449/2008 não é a mesma da multa de mora prevista no artigo 61 da Lei nº. 9.430/1996. Esta somente tem sentido para os tributos recolhidos fora de prazo, mas espontaneamente, sem procedimento de ofício. Seguem transcrições:

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

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

#### *Seção IV*

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

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

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

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

##### *Redação anterior do artigo 35:*

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

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

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

*b) quatorze por cento, no mês seguinte;*

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

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

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

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

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

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

29. No que tange aos autos de infração referentes à GFIP, que foram lavrados antes da MP nº 449/2008, importa que seja feita a análise quanto à aplicação do artigo 106, inciso II, alínea "c" do CTN:

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

*(...).*

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

*a) quando deixe de defini-lo como infração;*

*b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;*

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

30. 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.

31. Portanto, nos casos mais benéficos ao sujeito passivo, consoante o disposto no artigo 106 do CTN, a multa deve ser reduzida para adequá-la ao artigo 32-A. Porém, nos casos em que a multa contida no auto de infração é inferior à que seria aplicada pelas novas regras, não há como se falar em retroatividade.

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

33. Neste ponto, dou provimento parcial ao recurso.

Processo nº 14479.000027/2007-75  
Acórdão n.º 2803-003.041

S2-TE03  
Fl. 203

---

## CONCLUSÃO

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

É como voto.

*(Assinado digitalmente)*

Natanael Vieira dos Santos.