



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

Processo n° 15956.000507/2010-21
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2401-004.875 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 6 de junho de 2017
Matéria CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente VALE DO MOGI EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2008

PENALIDADE MAIS BENÉFICA. MP 449/08. COMPARAÇÃO DE MULTAS.

No caso de lançamento de ofício de contribuições não recolhidas e não informadas em GFIP, realizado após a entrada em vigor da MP 449/08 e em relação a fatos geradores ocorridos na vigência da legislação anterior, para fins de aplicação da penalidade mais benéfica, deverá ser comparada a multa de 24% da sistemática anterior, somada à multa do CFL 68, com a multa de 75% da nova sistemática.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade, em conhecer do recurso voluntário. No mérito, por voto de qualidade, negar-lhe provimento. Vencidos a relatora e os conselheiros Carlos Alexandre Tortato, Rayd Santana Ferreira e Luciana Matos Pereira Barbosa, que davam provimento parcial para que a multa fosse recalculada considerando o disposto no art. 32-A da Lei 8.212/91. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Denny Medeiros da Silveira.

(assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier Lazarini - Presidente

(assinado digitalmente)

Andréa Viana Arrais Egypto - Relatora.

(assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Miriam Denise Xavier Lazarini, Carlos Alexandre Tortato, Rayd Santana Ferreira, Denny Medeiros da Silveira (Suplente Convocado), Andréa Viana Arrais Egypto, Luciana Matos Pereira Barbosa, Cleberson Alex Friess e Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez (Suplente Convocada).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário e Recurso de Ofício interpostos, em face da decisão da 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto - SP (DRJ/RPO), que julgou, por unanimidade de votos, PROCEDENTE EM PARTE a autuação e a impugnação apresentadas, exonerando as multas impostas pela omissão em GFIP das contribuições objeto de discussão judicial não transitada em julgado, MANTENDO PARTE DA MULTA aplicada, importando o valor remanescente em R\$ \$193.038,10 (cento e noventa e três mil e trinta e oito reais e dez centavos), nos termos do relatório e voto proferidos, conforme ementa do Acórdão nº 14-33.281 (fls. 73/85):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2008

AUTO DE INFRAÇÃO. GFIP. OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. OMISSÃO DE CONTRIBUIÇÕES. AGROINDÚSTRIA. ATIVIDADE ECONÔMICA AUTÔNOMA.

Constitui infração à legislação previdenciária a apresentação de GFIP com omissão de contribuições previdenciárias, deixando de informar a contribuição, devida pela agroindústria, sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção, ainda que a mesma explore também outra atividade econômica autônoma, no mesmo ou em estabelecimento distinto, hipótese em que a contribuição também incide sobre o valor da receita bruta dela decorrente.

AGROINDÚSTRIA. EXPORTAÇÃO DE PRODUÇÃO RURAL VIA COOPERATIVA. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DISCUSSÃO JUDICIAL CONCOMITANTE. MANUAL DA GFIP. NÃO CARACTERIZAÇÃO DA INFRAÇÃO.

A obrigação da agroindústria de quanto as contribuições previstas no art. 22-A da Lei 8.212/91 na comercialização (exportação) de produtos rurais por via de Cooperativa à qual é associada é objeto de discussão judicial.

De acordo com as instruções normativas pertinentes à GFIP (Manuais de Orientação), até a competência 10/2008, o contribuinte que estiver discutindo judicialmente contribuições previdenciárias, tais como as relativas à comercialização da produção rural por meio de cooperativas, deve informar a GFIP de acordo com o que entende ser devido, podendo tal documento ser retificado em função da decisão judicial proferida. A infração só estará configurada, nesses casos, diante da persistência das omissões após a decisão judicial desfavorável ao contribuinte.

Improcedentes, assim, as penalidades impostas pela omissão das informações e fatos geradores objetos de discussão judicial.

ARGUIÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE.

As normas inquinadas de ilegais ou inconstitucionais pelo impugnante continuam válidas, não sendo lícito à autoridade administrativa abster-se de cumpri-las e nem declarar sua inconstitucionalidade ou ilegalidade.

REVOGAÇÃO DE FUNDAMENTOS DA MULTA. CONDUTA INFRACIONAL. PREVISÃO LEGAL. CONTINUIDADE. SUCESSÃO DE LEIS NO TEMPO. MEDIDA PROVISÓRIA Nº 449/2008. RETROATIVIDADE BENÉFICA. POSSIBILIDADE. AUTUAÇÕES CONEXAS.

A conduta de omitir, em GFIP, fatos geradores e bases-de-cálculo de contribuições previdenciárias, tipificada como infração tributária ao art. 32 e inciso IV da Lei nº 8.212/91, continuou a ser definida como tal, mesmo após as modificações introduzidas pela MP nº 449/2008, convertida na lei nº 11.941/2009.

Não ocorreu a revogação do fundamento de validade do AI. Assim entendido como o suporte legal para a autuação, haja vista que a lei posterior permaneceu definindo o fato apurado (a omissão de fatos geradores em GFIP) como infração à legislação tributária.

A fundamentação legal da multa e sua forma de cálculo é que sofreram alterações, cabendo a retroatividade benéfica, prevista no art. 106, II e alínea "c" do CTN, na hipótese de ser mais favorável a norma posterior.

As multas introduzidas pela MP nº 449/2008 demandam a análise conjunta das penalidades aplicadas em autuações ditas conexas, isto é, aquelas relativas a obrigações principais (pelo não recolhimento) e acessórias relativas a GFIP (pela falta de declaração ou declaração inexata), nos termos da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14/2009 (DOU de 08/12/2009).

AUTUAÇÃO PROCEDENTE EM PARTE COM EXCLUSÃO PARCIAL DA MULTA APLICADA

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

O Presente processo é composto pelo Auto de Infração **AI DEBCAD nº 37.255.467-9** (fl. 02), no montante de R\$ 1.302.928,90 (um milhão, trezentos e dois mil, novecentos e vinte e oito reais e noventa centavos), sob Fundamento Legal - FL 68, lavrado em razão do Contribuinte ter apresentado GFIP - Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações A Previdência Social com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, o que constitui infração às disposições contidas no então vigente art. 32, inciso IV, e parágrafos 3.º e 5.º da Lei nº 8.212/91, c/c art. 225, IV e § 4º do Decreto nº 3.048/99 (Regulamento da Previdência Social - RPS), referente ao período de 01/2006 a 03/2008.

Este processo está apensado ao processo nº 15956.000508/2010-76, composto do Auto de Infração de Obrigações Principais **AIOP DEBCAD nº 37.255.468-7**, que contém os documentos de prova anexados pela fiscalização.

De acordo com o Relatório Fiscal da Infração (fls. 18/25), a fiscalização verificou que:

1. No período de 01/2006 a 03/2008, não foram declaradas na GFIP os valores relativos às receitas de comercialização da produção agroindustrial (açúcar, álcool anidro e hidratado) realizada no mercado externo, via COOPERSUCAR;
2. Não foram declaradas as receitas da comercialização de alguns produtos resultantes da produção agroindustrial (óleo diesel, revenda de insumos e venda de mercadorias), realizadas no mercado interno no período de 01/2006 a 02/2007;
3. Não ocorreram circunstâncias agravante.

A Fiscalização também apresentou, em seu relatório, planilhas comparando as multas legalmente previstas antes e após a edição da Medida Provisória nº 449/2008 (DOU de 04/12/2008), convertida na lei nº 11.941/2009.

De modo a respeitar a retroatividade benéfica em matéria de penalidades (art. 106, II, "c" do CTN), a fiscalização demonstrou que a multa mais benéfica ao contribuinte é a preconizada pela legislação anterior, exceto a da competência 12/2007, para a qual foi aplicada a multa de ofício de 75% do AIOP, pelas condutas de não recolher e não declarar em GFIP as contribuições devidas.

O Contribuinte tomou ciência do Auto de Infração lavrado, pessoalmente, em 28/09/2010 (fl. 02) e, em 27/10/2010, apresentou, dentro do prazo legal, sua impugnação (fls. 31/39), aduzindo, em síntese, o que se segue:

1. Que as contribuições previdenciárias sobre a receita de comercialização da produção rural exportada via cooperativa, objeto de discussão no processo AIOP nº 15956.000508/2010-76 (DEBCAD nº 37.255.468-7), não são devidas e por isso não devem ser declaradas em GFIP;
2. Que a respectiva multa de obrigações acessórias deve ser cancelada ou, ao menos, ser suspenso esse processo administrativo até a decisão definitiva sobre a legitimidade das contribuições discutidas no processo da obrigação principal (AIOP nº 15956.000508/2010-76 - DEBCAD nº 37.255.468-7);
3. Que as contribuições referentes a produtos (Óleo diesel, Insumos e Sucata) comercializados no mercado interno, também lançadas no processo da obrigação principal (AIOP nº 15956.000508/2010-76 - DEBCAD nº 37.255.468-7), foram desmembradas do débito, a fim de ser incluídas no pagamento ou parcelamento instituído pela lei nº 11.941/2009;

4. Que a fiscalização comparou incorretamente penalidades impostas por condutas especificamente tipificadas, como a multa por descumprimento de dever acessório (omissão de informações na GFIP), com a multa de mora por atraso no recolhimento do tributo;
5. Que, no caso em análise, as multas previstas no art. 32, § 5º, da Lei nº 8.212/91 e no art. 35-A, da Lei nº 8.212/91, na redação da Lei nº 11.941/2009, são as voltadas especificamente para a conduta omissão de informações na GFIP, ou seja, apenas essas duas multas devem ser consideradas pela fiscalização, sendo imperiosa a aplicação exclusiva da multa mais benéfica
6. Que, por força do princípio da retroatividade benéfica previsto no art. 106, II, "c", do CTN, a autuação aplicada deve ser retificada a fim de calcular a multa imposta de acordo com o disposto no art. 32-A da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009.

Concluiu sua impugnação requerendo que seja cancelado o Auto de Infração em exame, em razão da ilegitimidade da exigência de contribuição previdenciária, ou, quando menos, seja determinada a suspensão do processo administrativo até o julgamento definitivo do processo no qual se discute a exigência das referidas contribuições, a fim de se proceder ao cancelamento da autuação reflexa. No caso de ser mantida a exigência, pleiteia seja determinada a retificação da multa aplicada, na forma do art. 32-A da Lei nº 8.212/91, na redação introduzida pela Lei nº 11.941/2009, por força do princípio da retroatividade benéfica.

O processo foi encaminhado para apreciação e julgamento pela 7ª Turma da DRJ/RPO, e esta, por unanimidade de votos, julgou a autuação e a impugnação PROCEDENTES EM PARTE, excluindo as penalidades relativas às omissões de contribuições ainda sob discussão judicial pendente, e MANTENDO PARTE DA MULTA APLICADA, cujo valor remanescente importa em R\$ 193.038,10 (cento e noventa e três mil e trinta e oito reais e dez centavos).

Ficou também determinado no Acórdão da DRJ/RPO a interposição de Recurso de ofício ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, nos termos do art. 366 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, c/c a Portaria MF nº 3 (DOU de 07/01/2008).

O Contribuinte teve ciência do Acórdão nº 14-33.281, via abertura da sua Caixa Posta, considerada seu Domicílio Tributário Eletrônico – DTE perante a RFB (Termo de Ciência por Abertura de Mensagem – fl. 97), em 30/03/2015.

Em 20/04/2015, dentro do prazo legal para apresentar manifestação sobre o teor do Acórdão da DRJ/RPO, o Contribuinte apresentou seu Recurso Voluntário (fls. 99/106), instruído com os documentos anexos de fls. 107/130.

Em RV o Contribuinte faz um breve relato dos fatos que ensejaram a autuação e, em síntese, aduz os seguintes argumentos:

1. A fiscalização comparou de forma errada a somatória da multa de mora prevista no art. 35, I, da Lei nº 8.212/91 (24%) e da multa por falta de informação na GFIP, calculada de acordo com o art. 32 §§ 4º e 5º, da Lei nº 8.212/91 (100% do valor da contribuição omitida), com a multa de ofício prevista no inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/96

(75%), e conclui que a legislação anterior seria a mais benéfica na maioria das competências;

2. Ao contrário do que sustenta a fiscalização, a comparação entre a multa anteriormente vigente e a multa introduzida pela nova legislação de ocorrer exclusivamente em relação à conduta apenada, qual seja, omissão de informações na GFIP;
3. No caso em concreto, as multas voltadas especificamente para a conduta omissiva são as previstas no art. 32, § 5º, da Lei nº 8.212/91 e no art. 35-A da Lei nº 8,212/91, na redação da Lei nº 11.941/2009, portanto, apenas essas duas multas devem ser consideradas pela fiscalização para escolha da multa mais benéfica;
4. Após análise comparativa entre as penalidades aplicáveis chega-se à conclusão que a penalidade mais branda é aquela prevista no ART. 32-A, da Lei nº 8.212/91, introduzido pela Lei nº 11.941/2009;

O Contribuinte conclui requerendo que seja determinada a retificação da multa aplicada, na forma do art. 32-A, da Lei nº 8.212/91, na redação introduzida pela Lei nº 11.941/2009, por força do princípio da retroatividade benéfica.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Andréa Viana Arrais Egypto - Relatora

Juízo de admissibilidade

O Recurso Voluntário foi apresentado dentro do prazo legal e atende aos requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

Tendo em vista que o crédito tributário exonerado pela DRJ encontra-se abaixo do limite de alçada determinado pela Portaria MF nº 63/2017, não conheço do Recurso de Ofício (Súmula CARF nº 103).

Recurso Voluntário

Da correta aplicação da Retroatividade benéfica na aplicação da penalidade por descumprimento de obrigação acessória

A controvérsia relativa ao presente Processo Administrativo persiste quanto à manutenção de parte da multa aplicada, o valor de R\$ 193.038,10, por omissões em GFIP quanto às contribuições devidas referentes a produtos comercializados no mercado interno, nas competências 01/2006 a 02/2007.

Asseverou o contribuinte que a fiscalização comparou, incorretamente, o valor da multa de ofício de 75%, trazido pela MP n.º 449/2008, convertida na lei n.º 11.941/2009, com a soma entre o valor da multa de mora (art. 35 da Lei n.º 8.212/91) e o da multa punitiva (art. 32 e § 5º), ao invés da multa do art. 32-A da Lei n.º 8.212/91 que instituiu multa equivalente a R\$ 20,00 para cada grupo de dez informações incorretas, sendo este, claramente, o mais benéfico, devendo prevalecer pelos novos critérios.

Afirma ainda que as contribuições devidas referentes a produtos comercializados no mercado interno foram objeto de parcelamento, nos termos da Lei nº 11.941/2009, assim, em face do adimplemento, deve haver o cotejo da multa aplicada pela fiscalização com a prevista no art. 32-A da Lei n.º 8.212/91.

As normas relativas à aplicação da multa por descumprimento de obrigações principais e acessórias à época do fato gerador e com as mudanças atuais, assim determinam:

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

IV – declarar à Secretaria da Receita Federal do Brasil e ao Conselho Curador do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS, na forma, prazo e condições estabelecidos por esses órgãos, dados relacionados a fatos geradores, base de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS ou do Conselho Curador do FGTS; (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009) (Vide Lei nº 13.097, de 2015)

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: [\(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#). [\(Vide Lei nº 13.097, de 2015\)](#) [\(Vide Lei nº 13.097, de 2015\)](#)

I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e [\(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#).

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. [\(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#).

§ 2º Observado o disposto no § 3º deste artigo, as multas serão reduzidas: [\(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#).

I – à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou [\(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#).

II – a 75% (setenta e cinco por cento), se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação. [\(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#).

§ 3º A multa mínima a ser aplicada será de: [\(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#).

I – R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e [\(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#).

II – R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos. [\(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#).

Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, 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 27 de dezembro de 1996](#). [\(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#).

Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no [art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996](#). [\(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#).

[Lei nº 9.430/96](#)

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: [\(Vide Lei nº 10.892, de 2004\)](#) [\(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007\)](#)

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. [\(Vide Decreto nº 7.212, de 2010\)](#)

§ 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.

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; [\(Vide Lei nº 10.892, de 2004\)](#) [\(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007\)](#)

Como se constata, com o advento da Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei n. 11.941/2009, ocorreram profundas alterações no cálculo das multas decorrentes de descumprimento das obrigações principais e acessórias relacionadas às contribuições previdenciárias.

Na sistemática anterior, quando havia falta de recolhimento do tributo acompanhada da infração de omitir fatos geradores em GFIP, aplicava-se a multa por inadimplemento da obrigação principal (art. 35 da Lei n.º 8.212/1991), cumulada com a penalidade decorrente do descumprimento da obrigação acessória, esta punida com a multa correspondente a 100% da contribuição não declarada, ficando a penalidade limitada a um teto calculado em função do número de segurados da empresa (§ 5.º do art. 32 da Lei n.º 8.212/1991)

Atualmente, nos termos do art. 35-A da Lei n.º 8.212/1991, ocorrendo o lançamento da obrigação principal, a penalidade decorrente do erro ou omissão na GFIP fica incluída na multa de ofício constante no crédito constituído. Deixa, assim, de haver cumulação de pena administrativa com a multa pela falta de pagamento do tributo, sendo a cobrança efetuada em valor único, por força do disposto no art. 44, I, da Lei n. 9.430/1999.

Das alterações levadas a efeito, a disposição contida no art. 32-A da Lei 8.212/91 é específica para os casos de GFIP com informações inexatas ou mesmo omissões apuradas pela fiscalização, motivo pelo qual entendo que deve ser, no presente caso, o dispositivo legal aplicável, conforme determinado pelo art. 106, II, do Código Tributário Nacional que assim dispõe:

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.

Conclusão

Ante todo o exposto, voto no sentido de CONHECER do RECURSO VOLUNTÁRIO, e, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO para determinar o recálculo da multa aplicada, na forma estabelecida pelo art. 32-A da Lei 8.212/91.

(assinado digitalmente)

Andréa Viana Arrais Egypto

Voto Vencedor

Conselheiro Denny Medeiros da Silveira - Redator Designado.

Com a *maxima venia*, divirjo da Relatora quanto à multa mais benéfica que deve ser aplicada.

Segundo as razões de decidir, consignadas no Voto, entende a Relatora que a "disposição contida no art. 32-A da Lei 8.212/91 é específica para os casos de GFIP com informações inexatas ou mesmo omissões apuradas pela fiscalização", motivo pelo qual entende se aplicável, no presente caso, conforme disposto "no art. 106, II, do Código Tributário Nacional", porém, discordo desse entendimento.

Vejamos, primeiramente, o que dispõe o Código Tributário Nacional quanto à aplicação da penalidade menos severa:

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;

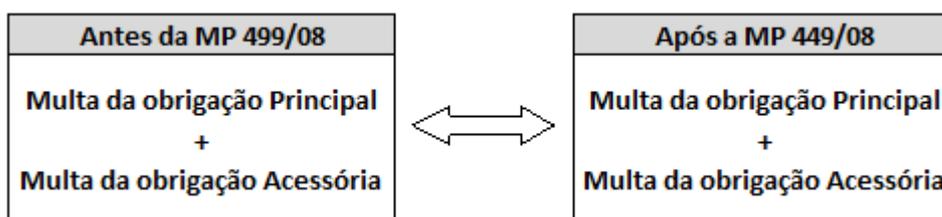
b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

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

Da exegese dos dispositivos transcritos acima, aplica-se a lei ao fato pretérito na hipótese de cominar penalidade menos severa que aquela prevista na lei vigente ao tempo dos fatos.

Pois bem, em caso de mudança da legislação, como é o caso da MP 449/08, temos que comparar o conjunto das penalidades aplicáveis na sistemática vigente ao tempo da infração com a nova sistemática.

Dessa forma, somam-se as multas aplicáveis na sistemática anterior, decorrentes do descumprimento da obrigação principal e da obrigação acessória, e somam-se as novas multas aplicáveis, comparando-se os resultados da seguinte forma:



Sendo assim, para a comparação, precisamos saber quais multas são aplicáveis antes e depois da MP 449/08.

Antes da MP 449/08

Na sistemática anterior à MP 449/08, o não cumprimento da obrigação principal importava na aplicação da multa de 24%, prevista no art. 35, inciso II, alínea "a", da Lei 8.212/91:

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

[...]

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;

Por sua vez, no caso de não cumprimento da obrigação acessória, referente à GFIP, eram aplicadas as seguintes multas, previstas no art. 32 da Lei 8.212/91:

Art. 32 [...]

[...]

§ 4º A não apresentação do documento previsto no inciso IV, independentemente do recolhimento da contribuição, sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente a multa variável equivalente a um multiplicador sobre o valor mínimo previsto no art. 92, em função do número de segurados, conforme quadro abaixo:

<i>0 a 5 segurados</i>	<i>1/2 valor mínimo</i>
<i>6 a 15 segurados</i>	<i>1 x o valor mínimo</i>
<i>16 a 50 segurados</i>	<i>2 x o valor mínimo</i>
<i>51 a 100 segurados</i>	<i>5 x o valor mínimo</i>
<i>101 a 500 segurados</i>	<i>10 x o valor mínimo</i>
<i>501 a 1000 segurados</i>	<i>20 x o valor mínimo</i>
<i>1001 a 5000 segurados</i>	<i>35 x o valor mínimo</i>
<i>acima de 5000 segurados</i>	<i>50 x o valor mínimo</i>

§ 5º A apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no parágrafo anterior.

§ 6º A apresentação do documento com erro de preenchimento nos dados não relacionados aos fatos geradores sujeitará o

infrator à pena administrativa de cinco por cento do valor mínimo previsto no art. 92, por campo com informações inexatas, incompletas ou omissas, limitadas aos valores previstos no § 4º.

Tais multas podem ser assim resumidas:

Infração	Multas da sistemática anterior
Não declarar (não fazer GFIP).	Art. 32, § 4º - CFL ¹ 67
Declarar com incorreções ou omissões <u>relacionadas</u> às contribuições.	Art. 32, § 5º - CFL 68
Declarar com incorreções ou omissões <u>não relacionadas</u> às contribuições.	Art. 32, § 6º - CFL 69

Pois bem, no caso em tela, a infração corresponde à omissão, em GFIP, das contribuições referentes à comercialização de produtos no mercado interno, nas competências de 01/2006 a 02/2007. Logo, se trata de infração do CFL 68.

Portanto, na sistemática anterior à MP 449/08, são aplicáveis as seguintes multas:

Multa da Obrigação Principal	24%
Multa da Obrigação Acessória	CFL 68

Após a MP 449/08

Agora, na sistemática vigente após a MP 449/08, o não cumprimento da obrigação principal importa na aplicação da multa de 75%, prevista no art. 44, inciso I, da Lei 9.430/96:

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

¹ Código de Fundamentação Legal

No caso de não cumprimento da obrigação acessória, referente à GFIP, a Lei 8.212/08, com as mudanças introduzidas pela MP 449/08, prevê as seguintes multas:

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.

Tais multas podem ser assim resumidas:

Infração	Multas da nova sistemática
Não declarar (não fazer GFIP).	Art. 32-A, inciso II - CFL 77
Declarar com incorreções ou omissões <u>relacionadas ou não</u> às contribuições.	Art. 32-A, inciso I - CFL 78

Portanto, numa análise imediata, seriam aplicáveis ao presente caso as seguintes multas:

Multa da Obrigação Principal	75%
Multa da Obrigação Acessória	CFL 78

Acontece, porém, que a multa de 75% não permite a aplicação concomitante da multa do CFL 78, no caso de incorreção ou omissão relacionada às contribuições.

Vejamos, novamente, o que diz o art. 44, inciso I, da Lei 9.430/96:

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de

pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

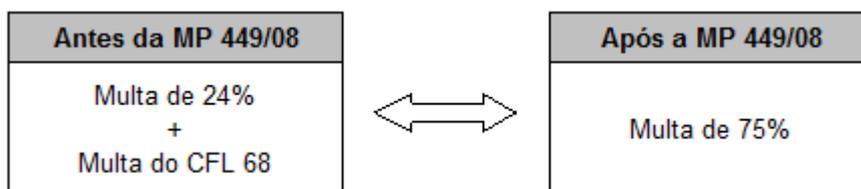
(Grifo nosso)

Conforme se observa, a multa de 75% pune, ao mesmo tempo, três infrações à lei: não recolher, não declarar e declarar com inexatidão, sendo essas duas últimas infrações correspondentes ao CFL 77 e ao CFL 78, respectivamente.

Assim, a aplicação da multa de 75%, junto com a multa do CFL 78 (no caso de incorreção ou omissão relacionada às contribuições), importa em *bis in idem*, o que não é permitido, pois teremos o mesmo Ente aplicando duas multas (previstas em normas distintas), em face do mesmo contribuinte e do mesmo fato gerador.

Dessa forma, com base na nova sistemática, deve ser aplicada no caso em análise apenas a multa de 75%, não sendo cabível a aplicação das disposições contidas no art. 32-A, conforme pleiteia o Recorrente.

Nesses termos, deve ser feita a seguinte comparação:



Compulsando o Auto de Infração, fls. 18 a 25, constata-se que a fiscalização assim procedeu, efetuando a comparação das penalidades aplicáveis nas 27 competências abarcadas pelo lançamento, sendo que apenas na competência 12/2007 a penalidade da nova sistemática foi a mais benéfica.

Conclusão

Isso posto, **NEGO PROVIMENTO** ao Recurso Voluntário, mantendo a decisão de primeira instância.

(assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira