ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 19311.000136/2010-14
CÓPIA

MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº	19311.000136/2010-14
Recurso nº	Especial do Procurador
Acórdão nº	**9202-003.328 – 2ª Turma**
Sessão de	16 de setembro de 2014
Matéria	DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS
Recorrente	FAZENDA NACIONAL
Interessado	CONSÓRCIO INTERMUNICIPAL PARA CONSERVAÇÃO E MANUTENÇÃO DAS VIAS PÚBLICAS

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. PENALIDADE. GFIP. OMISSÕES. INCORREÇÕES. RETROATIVIDADE BENIGNA.

A multa prevista no art. 44, inciso I da Lei 9.430, de 1997, decorrente do lançamento de ofício é única, no importe de 75% (se não duplicada), e visa apenar, de forma conjunta, tanto o não pagamento (parcial ou total) do tributo devido, quanto a não apresentação da declaração ou a declaração inexata, sem haver como mensurar o que foi aplicado para punir uma ou outra infração.

No presente caso, em que houve a aplicação da multa prevista no revogado art. 32, § 5º, que se refere à apresentação de declaração inexata, e também da sanção pecuniária pelo não pagamento do tributo devido no prazo de lei, estabelecida no igualmente revogado art. 35, II, o cotejo das duas multas, em conjunto, deverá ser feito em relação à penalidade pecuniária do art. 44, inciso I, da Lei 9.430, de 1997, que se destina a punir ambas as infrações já referidas, e que agora encontra aplicação no contexto da arrecadação das contribuições previdenciárias.

Correta a aplicação da regra pertinente à de aplicação da multa mais benéfica, entre a vigente no momento da prática da conduta apenada e a atualmente disciplinada no art. 44, I da Lei nº 9.430, de 1996, deduzidos os valores levantados a título de multa nas NFLDs correlatas.

Recurso especial provido.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/09/2014 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 18/11/2014 por OTACILIO DANTAS CARTAXO, Assinado digitalmente em 29/09/2014 por RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 23/10/2014 por ELIAS SAMPAIO FREIRE
Impresso em 19/11/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, em dar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira (Relator), Alexandre Naoki Nishioka, Manoel Coelho Arruda Junior, Pedro Anan Junior (suplente convocado) e Gustavo Lian Haddad. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Elias Sampaio Freire.

CÓPIA

(Assinado digitalmente)

Otacílio Dantas Cartaxo – Presidente

(Assinado digitalmente)

Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira – Relator

(Assinado digitalmente)

Elias Sampaio Freire – Redator-Designado

EDITADO EM: 22/09/2014

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Otacílio Dantas Cartaxo (Presidente), Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Alexandre Naoki Nishioka, Marcelo Oliveira, Manoel Coelho Arruda Junior, Pedro Anan Junior (suplente convocado), Maria Helena Cotta Cardozo, Gustavo Lian Haddad e Elias Sampaio Freire.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/09/2014 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 18/11/2014 por OTACILIO DANTAS CARTAXO, Assinado digitalmente em 29/09/2014 por RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 23/10/2014 por ELIAS SAMPAIO FREIRE
Impresso em 19/11/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Relatório

CÓPIA

CONSÓRCIO INTERMUNICIPAL PARA CONSERVAÇÃO E MANUTENÇÃO DAS VIAS PÚBLICAS, contribuinte, pessoa jurídica de direito privado, já qualificada nos autos do processo administrativo em referência, teve contra si lavrado Auto de Infração nº 37.170.431-6, nos termos do artigo 32, inciso IV, § 5º, da Lei nº 8.212/91, por ter apresentado GFIP's com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, mais precisamente deixando de informar a totalidade das remunerações dos segurados empregados e os valores pagos a cooperativas de trabalho, em relação ao período de 01/2007 a 12/2008, conforme Relatório Fiscal da Infração, às fls. 61/64, e demais documentos constantes dos autos.

Trata-se de Auto de Infração lavrado em 12/04/2010, nos moldes do artigo 293 do RPS, contra a contribuinte acima identificada, constituindo-se multa no valor consignado na folha de rosto da autuação, calculada com base nos artigos 284, inciso II, e 373, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, c/c artigo 32, inciso IV, § 5º, da Lei nº 8.212/91.

Após regular processamento, interposto recurso voluntário à Segunda Seção de Julgamento do CARF contra decisão da 8ª Turma da DRJ em Campinas/SP, Acórdão n° 05-32.761/2011, às fls. 139/143, que julgou procedente o lançamento fiscal em referência, a egrégia 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara, em 15/08/2012, por maioria de votos, achou por bem conhecer do Recurso da contribuinte e DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, o fazendo sob a égide dos fundamentos consubstanciados no Acórdão nº 2301-002.998, com sua ementa abaixo transcrita:

> *"ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS*
>
> *Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008*
>
> *LEGITIMIDADE PASSIVA. TOMADOR DE SERVIÇOS DE*
>
> *COOPERATIVA DE TRABALHO.*
>
> *Presente a legitimidade passiva do contribuinte haja vista o fato de que a Lei nº 8.212/91 prevê, no artigo 22, inciso IV a contribuição a cargo da empresa que toma serviços de cooperativas de trabalho.*
>
> *ALIMENTAÇÃO IN NATURA. CESTA BÁSICA.*
>
> *Não há a obrigação da empresa de informar em GFIP o fornecimento de cesta básica, eis que não se traduz em remuneração, ainda que a empresa não esteja incluída no PAT. Ato Declaratório nº 03/2011, publicado no D.O.U em 22/12/2011 da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional.*
>
> *NÃO ENTREGA DE GFIP. INFRAÇÃO. DOLO.*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/09/2014 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 18/11/2014 por OTACILIO DANTAS CARTAXO, Assinado digitalmente em 29/09/2014 por RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 23/10/2014 por ELIAS SAMPAIO FREIRE
Impresso em 19/11/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

A constituição da infração de não entregar a GFIP independe da vontade do sujeito passivo.

MULTA. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Em princípio, havendo beneficiamento da situação do contribuinte, deverá incidir na espécie a retroatividade prevista na alínea "c", do inciso II, do artigo 106, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional, devendo ser a multa lançada no presente AI calculada nos termos do artigo 32A, inciso I, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009."

CÓPIA

Inconformada, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial, às fls. 176/185, com arrimo no artigo 67 do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 256/2009, procurando demonstrar a insubsistência do Acórdão recorrido, desenvolvendo em síntese as seguintes razões:

Após breve relato das fases ocorridas no decorrer do processo administrativo fiscal, insurge-se contra o Acórdão atacado, alegando ter contrariado entendimento levado a efeito pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª SJ do CARF, consubstanciado no Acórdão nº 2401-00.127, a respeito da mesma matéria, impondo seja conhecido o recurso especial da recorrente, uma vez comprovada à divergência argüida.

Sustenta que o Acórdão encimado, ora adotado como paradigma, diverge do *decisum* guerreado, na medida em que, ao analisar autuação em face de sujeito passivo que deixou de informar em GFIP a totalidade dos fatos geradores das contribuições previdenciárias, determinou o recálculo da multa com esteio no artigo 35-A da Lei n° 8.212/91, em observância a legislação posterior mais benéfica ao contribuinte, ao contrário do que restou decidido pela Turma recorrida que adotou o disposto no artigo 32-A do mesmo Diploma Legal para fins de recálculo da penalidade aplicada.

Em defesa de sua pretensão, infere que o relator do Acórdão guerreado se manifestou claramente que por se tratar de infração relacionada à apresentação da GFIP, o dispositivo legal que deve retroagir para regulamentar a multa aplicada é o artigo 32-A da Lei nº 8.212/91, independentemente de ter havido ou não lançamento de ofício.

Ao revés, no decisório paradigma, o Colegiado entendeu por bem adotar o artigo 35-A da Lei nº 8.212/91 em caso análogo ao presente, sob alegação que, havendo lançamento de ofício das contribuições previdenciárias vinculadas à infração em análise, não mais deve ser aplicado o artigo 32-A do mesmo diploma legal, sob pena de *bis in idem*, o que é rechaçado pelo ordenamento jurídico pátrio.

Traz à colação histórico da legislação de regência, explicitando as espécies de lançamentos que eram procedidos antes da alteração introduzida pela Medida Provisória n° 449/2008, convertida na Lei n° 11.941, concluindo que *o art. 44, inciso I, da Lei 9.430/96 abarca duas condutas: o descumprimento da obrigação principal (totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento) e também o descumprimento da obrigação acessória (falta de declaração ou declaração inexata.),* de maneira que a *única forma de harmonizar a aplicação dos artigos citados é considerar que o lançamento da multa isolada prevista no artigo 32-A da Lei 8.212/91 ocorrerá quando houver tão-somente o descumprimento da obrigação acessória, ou seja, as contribuições destinadas a Seguridade Social foram devidamente recolhidas*.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/09/2014 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 18/11/2014 por OTACILIO DANTAS CARTAXO, Assinado digitalmente em 29/09/2014 por RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 23/10/2014 por ELIAS SAMPAIO FREIRE
Impresso em 19/11/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

De outra banda, nas hipóteses de exigência fiscal contemplando a contribuição previdenciária propriamente dita (lançamento da obrigação principal), além do descumprimento da obrigação acessória, a multa lançada será única, estabelecida no artigo 35-A da Lei 8.212/91, na forma que restou muito bem delineado pelo relator do Acórdão paradigma.

Na hipótese dos autos, tendo havido lançamentos em razão de descumprimento de obrigações principal e acessória, impõe-se o recálculo da multa aplicada com arrimo no artigo 35-A da Lei nº 8.212/91, com a multa de ofício prevista no artigo 44 da Lei nº 9.430/96.

Por fim, requer o conhecimento e provimento do Recurso Especial, impondo a reforma do *decisum* ora atacado, nos termos encimados.

Submetido a exame de admissibilidade, o ilustre Presidente da 3ª Câmara da 2ª Seção do CARF, entendeu por bem admitir o Recurso Especial da Procuradoria, sob o argumento de que a recorrente logrou comprovar que o Acórdão recorrido divergiu do entendimento consubstanciado no paradigma a respeito da mesma matéria, consoante se positiva do Despacho nº 2300-383/2013, às fls. 205/207.

Instada a se manifestar a propósito do Recurso Especial da Fazenda Nacional, a contribuinte não apresentou suas contrarrazões.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Relator

Presentes os pressupostos de admissibilidade, sendo tempestivo e acatada pelo ilustre Presidente da 3ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do CARF a divergência suscitada, conheço do Recurso Especial da Procuradoria e passo à análise das razões recursais.

Consoante se positiva dos elementos que instruem o processo, notadamente Relatório Fiscal da Infração, a contribuinte fora autuada com arrimo no artigo 32, inciso IV, § 5º, da Lei nº 8.212/91, por ter apresentado GFIP's com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, mais precisamente deixando de informar a totalidade das remunerações dos segurados empregados e os valores pagos a cooperativas de trabalho, em relação ao período de 01/2007 a 12/2008, ensejando a aplicação multa nos termos do artigo 284, inciso II, e 373, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99.

Por sua vez, ao analisar a demanda, a Turma recorrida entendeu por bem decretar a improcedência parcial do feito, determinando o recálculo da multa com esteio no artigo 32-A da Lei n° 8.212/91, por se apresentar como legislação posterior à ocorrência do fato gerador mais benéfica ao contribuinte, o que impôs a sua retroatividade em observância aos ditames do artigo 106, inciso II, alínea "c", do Código Tributário Nacional.

Inconformada, a Procuradoria da Fazenda Nacional opôs o presente Recurso Especial, suscitando que o Acórdão guerreado malferiu entendimento levado a efeito pela 1ª

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/09/2014 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 16/11/2014 por OTACILIO DANTAS CARTAXO, Assinado digitalmente em 29/09/2014 por RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 23/10/2014 por ELIAS SAMPAIO FREIRE
Impresso em 19/11/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª SJ do CARF, consubstanciado no Acórdão nº 2401-00.127, a respeito da mesma matéria, impondo seja conhecido o recurso especial da recorrente, uma vez comprovada à divergência argüida.

A fazer prevalecer seu entendimento, infere que o Acórdão encimado, ora adotado como paradigma, diverge do *decisum* guerreado, na medida em que, ao analisar autuação em face de sujeito passivo que deixou de informar em GFIP a totalidade dos fatos geradores das contribuições previdenciárias, determinou o recálculo da multa com esteio no artigo 35-A da Lei n° 8.212/91, em observância à legislação posterior mais benéfica ao contribuinte, ao contrário do que restou decidido pela Turma recorrida que adotou o disposto no artigo 32-A do mesmo Diploma Legal para fins de recálculo da penalidade aplicada.

Defende que o relator do Acórdão guerreado se manifestou claramente que por se tratar de infração relacionada à apresentação da GFIP, o dispositivo legal que deve retroagir para regulamentar a multa aplicada é o artigo 32-A da Lei n° 8.212/91, independentemente de ter havido ou não lançamento de ofício.

Ao revés, no decisório paradigma, o Colegiado entendeu por bem adotar o artigo 35-A em caso análogo ao presente, sob alegação que, havendo lançamento de ofício das contribuições previdenciárias vinculadas à infração em análise, não mais deve ser aplicado o artigo 32-A do mesmo diploma legal, sob pena de *bis in idem*, o que é rechaçado pelo ordenamento jurídico pátrio.

Traz à colação histórico da legislação de regência, explicitando as espécies de lançamentos que eram procedidos antes da alteração introduzida pela Medida Provisória n° 449/2008, convertida na Lei n° 11.941, concluindo que *o art. 44, inciso I, da Lei 9.430/96 abarca duas condutas: o descumprimento da obrigação principal (totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento) e também o descumprimento da obrigação acessória (falta de declaração ou declaração inexata.),* de maneira que a *única forma de harmonizar a aplicação dos artigos citados é considerar que o lançamento da multa isolada prevista no artigo 32-A da Lei 8.212/91 ocorrerá quando houver tão-somente o descumprimento da obrigação acessória, ou seja, as contribuições destinadas a Seguridade Social foram devidamente recolhidas.*

De outra banda, nas hipóteses de exigência fiscal contemplando a contribuição previdenciária propriamente dita (lançamento da obrigação principal), *além do descumprimento da obrigação acessória, a multa lançada* será única, estabelecida no artigo 35-A da Lei nº 8.212/91, na forma que restou muito bem delineado pelo relator do Acórdão paradigma.

Na hipótese dos autos, tendo havido lançamentos em razão de descumprimento de obrigações principal e acessória, impõe-se o recálculo da multa aplicada com arrimo no artigo 35-A da Lei 8.212/91, com a multa de ofício prevista no artigo 44 da Lei nº 9.430/96.

Não obstante as substanciosas alegações da recorrente, seu inconformismo, contudo, não tem o condão de prosperar. Do exame dos autos, conjugada com a legislação de regência, conclui-se que o Acórdão recorrido apresenta-se incensurável, devendo ser mantido em sua plenitude.

Destarte, em que pese à procedência do lançamento em seu mérito, mister destacar que posteriormente à lavratura do Auto de Infração fora publicada a Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, trazendo nova redação ao artigo 32

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/09/2014 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 18/11/2014 por OTACILIO DANTAS CARTAXO, Assinado digitalmente em 29/09/2014 por RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 23/10/2014 por ELIAS SAMPAIO FREIRE
Impresso em 19/11/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

da Lei nº 8.212/91, acrescentando, ainda, o artigo 32-A àquele Diploma Legal, estabelecendo nova forma do cálculo da multa ora exigida e, bem assim, determinando a exclusão da multa de mora do artigo 35 da Lei nº 8.212/91, com a consequente aplicação das multas constantes da Lei nº 9.430/96, senão vejamos:

> *"Art. 32. A empresa é também obrigada a:*
>
> *I - preparar folhas-de-pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pelo órgão competente da Seguridade Social;*
>
> *II - lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos;*
>
> *III – prestar à Secretaria da Receita Federal do Brasil todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis de seu interesse, na forma por ela estabelecida, bem como os esclarecimentos necessários à fiscalização; (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)*
>
> *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)*
>
> *[...]*
>
> *§ 1º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)*
>
> *§ 2º A declaração de que trata o inciso IV do caput deste artigo constitui instrumento hábil e suficiente para a exigência do crédito tributário, e suas informações comporão a base de dados para fins de cálculo e concessão dos benefícios previdenciários. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)*
>
> *§ 3º (Revogado) (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)*
>
> *§ 4º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)*
>
> *§ 5º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)*
>
> *§ 6º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)*
>
> *§ 7º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)*
>
> *§ 8º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)*
>
> *§ 9º A empresa deverá apresentar o documento a que se refere o inciso IV do caput deste artigo ainda que não ocorram fatos geradores de contribuição previdenciária, aplicando-se, quando couber, a penalidade prevista no art. 32-A desta Lei.*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/09/2014 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 18/11/2014 por OTACILIO DANTAS CARTAXO, Assinado digitalmente em 29/09/2014 por RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 23/10/2014 por ELIAS SAMPAIO FREIRE
Impresso em 19/11/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

§ 10. O descumprimento do disposto no inciso IV do caput deste artigo impede a expedição da certidão de prova de regularidade fiscal perante a Fazenda Nacional. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 11. Em relação aos créditos tributários, os documentos comprobatórios do cumprimento das obrigações de que trata este artigo devem ficar arquivados na empresa até que ocorra a prescrição relativa aos créditos decorrentes das operações a que se refiram. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

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).

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).

§ 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. (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).

[...]

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/09/2014 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 18/11/2014 por OTACILIO DANTAS CARTAXO, Assinado digitalmente em 29/09/2014 por RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 23/10/2014 por ELIAS SAMPAIO FREIRE
Impresso em 19/11/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *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).”*

Partindo dessa premissa, em face da legislação posterior contemplando penalidades mais benéficas para o mesmo fato gerador, impõe-se à aplicação desse novo calculo da multa, em observância ao disposto no artigo 106, inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional, que assim prescreve:

> *“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.”* (grifamos)

Antes mesmo de contemplar as razões meritórias, mister analisarmos o disposto no artigo 113 do Código Tributário Nacional, o qual determina que as obrigações tributárias são divididas em duas espécies, principal e obrigação acessória. A primeira diz respeito à ocorrência do fato gerador do tributo em si, por exemplo, recolher ou não o tributo propriamente dito, extinguindo juntamente com o crédito decorrente.

Por outro lado, a obrigação acessória relaciona-se às prestações positivas ou negativas constantes da legislação de regência, de interesse da arrecadação ou fiscalização tributária, sendo exemplo de seu descumprimento deixar a contribuinte de informar em GFIP a totalidade dos fatos geradores das contribuições previdenciárias, situação que se amolda ao caso *sub examine*.

Após a unificação das Secretarias das Receitas Previdenciária e Federal, em Receita Federal do Brasil (“Super Receita”), as contribuições previdenciárias passaram a ser administradas pela RFB que, em curto lapso temporal, compatibilizou os procedimentos fiscalizatórios e, por conseguinte, de constituição de créditos tributários, estabelecendo, igualmente, para os tributos em epígrafe multas de ofício a serem aplicadas em observância à Lei n° 9.430/1996, conforme alterações na legislação introduzidas pela Lei nº 11.941/2009.

Como se observa, a nova legislação, de fato, contemplou inédita formula de cálculo de aludidas multas que, em suma, vem sendo conduzida pelo Fisco e fora adotada no Acórdão recorrido, da seguinte forma:

1) Na hipótese do descumprimento de obrigações acessórias ocorrer de maneira isolada (p.ex. tão somente deixar de informar a totalidade dos fatos geradores em GFIP), com a ocorrência da observância da obrigação principal (pagamento do tributo devido), aplicar-se-á para o cálculo da multa o artigo 32-A da Lei n° 8.212/91;

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/09/2014 por OTACILIO DANTAS CARTAXO, Assinado digitalmente em 29/09/2014 por OTACILIO DANTAS CARTAXO, Assinado digitalmente em 29/09/2014 por RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 23/10/2014 por ELIAS SAMPAIO FREIRE
Impresso em 19/11/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

2) Por seu turno, quando o contribuinte, além de inobservar as obrigações acessórias, também deixar de recolher o tributo correspondente, a multa a ser aplicada deverá obedecer aos ditames do artigo 35-A da Lei n° 8.212/91, que remete ao artigo 44 da Lei n° 9.430/96, determinando a aplicação de multa de ofício de 75%;

Não obstante parecer simples, aludida matéria encontra-se distante de remansoso desfecho. Isto porque, a legislação anterior apartava as autuações por descumprimento de obrigações acessórias das notificações fiscais (NFLD) decorrentes de inobservância das obrigações principais, levando a efeito multas distintas, inclusive, no segundo caso, com aplicação de multa de mora variável no decorrer do tempo (fases processuais).

CÓPIA

Assim, com a introdução de novas formas de cálculo da multa, nos casos de descumprimento de obrigações tributárias (principal e acessória), os lançamentos pretéritos, bem como aqueles mais recentes que abarcam fatos geradores relacionados a período anterior a referida alteração, tiveram que ser reanalisados com a finalidade de se verificar a melhor modalidade do cálculo da penalidade e, se mais benéfico, aplicá-lo.

A propósito da matéria, o ilustre Conselheiro Júlio César Vieira Gomes se manifestou com muita propriedade, conforme se depreende do excerto do Voto condutor do Acórdão n° 2402-001.895, exarado nos autos do processo n° 15983.000199/2008-92, de onde peço vênia para transcrever e adotar como razões de decidir:

> *" [...]*
>
> *O recorrente já se beneficiou do direito à relevação de parte da multa aplicada pela correção parcial da falta, mas ainda não quanto à retroatividade benéfica prevista no artigo 106 do Código Tributário Nacional e em face da regra trazida pelo artigo 26 da Lei n° 11.941, de 27/05/2009 que introduziu na Lei n° 8.212, de 24/07/1991 o artigo 32-A. Passo, então, ao exame desse direito. Seguem transcrições:*
>
> *[...]*
>
> *Podemos identificar nas regras do artigo 32-A os seguintes elementos:*
>
> *a) é regra aplicável a uma única espécie de declaração, dentre tantas outras existentes (DCTF, DCOMP, DIRF etc): 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;*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/09/2014 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 18/11/2014 por OTACILIO DANTAS CARTAXO, Assinado digitalmente em 29/09/2014 por RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 23/10/2014 por ELIAS SAMPAIO FREIRE
Impresso em 19/11/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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 n° 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, aplicando-se apenas ao valor que não foi declarado **e nem pago.** Melhor explicando essa diferença, apresentamos o seguinte exemplo: o sujeito passivo, obrigado ao pagamento de R$ 100.000,00 apenas declara em DCTF R$ 80.000,00, embora tenha efetuado o pagamento/recolhimento integral dos R$ 100.000,00 devidos, qual seria a multa de ofício a ser aplicada? **Nenhuma**. E se houvesse pagamento/recolhimento parcial de R$ 80.000,00? Incidiria a multa de 75% (considerando a inexistência de fraude) sobre a diferença de R$ 20.000,00. Isto porque a multa de ofício existe*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/09/2014 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 18/11/2014 por OTACILIO DANTAS CARTAXO, Assinado digitalmente em 29/09/2014 por RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 23/10/2014 por ELIAS SAMPAIO FREIRE
Impresso em 19/11/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

como decorrência da constituição do crédito pelo fisco, isto é, de ofício através do lançamento. Caso todo o valor de R$ 100.000,00 houvesse sido declarado, ainda que não pagos, a DCTF já teria constituiria o crédito tributário sem necessidade de autuação.

A diferença reside aí. Quanto à GFIP não há vinculação com o pagamento. Ainda que não existam diferenças de contribuições previdenciárias a serem pagas, estará o contribuinte sujeito à multa do artigo 32-A da Lei n° 8.212, de 24/07/1991. Seguem transcrições:

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 cinqüenta 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.

A DCTF tem finalidade 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, sobretudo os salários de contribuição percebidos pelos segurados. 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 extrafiscal: as bases de dados da Previdência Social não seriam alimentadas com as informações corretas e necessárias para a concessão dos benefícios previdenciários.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/09/2014 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 18/11/2014 por OTACILIO DANTAS CARTAXO, Assinado digitalmente em 29/09/2014 por RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 23/10/2014 por ELIAS SAMPAIO FREIRE
Impresso em 19/11/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

CÓPIA

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, além das razões já expostas, deve-se observar o Princípio da Especificidade - a norma especial prevalece sobre a geral: o artigo 32-A da Lei n° 8.212/1991 traz regra aplicável especificamente à GFIP, portanto deve prevalecer sobre as regras no artigo 44 da Lei n° 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 subseqüente 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 n° 8.212/1991 que regulam exaustivamente a matéria. É irrelevante para tanto se houve ou não pagamento/recolhimento e, nos casos que tenha sido lavrada NFLD (período em que não era a GFIP suficiente para a constituição do crédito nela declarado), qual tenha sido o valor nela lançado.

E, aproveitando para tratar também dessas NFLD lavradas anteriormente à Lei n° 11.941, de 27/05/2009, não vejo como lhes aplicar o artigo 35-A, que fez com que se estendesse às contribuições previdenciárias, a partir de então, o artigo 44 da Lei n° 9.430/1996, 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 n° 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.*

[...]

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/09/2014 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 18/11/2014 por OTACILIO DANTAS CARTAXO, Assinado digitalmente em 29/09/2014 por RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 23/10/2014 por ELIAS SAMPAIO FREIRE
Impresso em 19/11/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Retomando os autos de infração de GFIP lavrados anteriormente à Lei n° 11.941, de 27/05/2009, há um caso que parece ser o mais controvertido: o sujeito passivo deixou de realizar o pagamento das contribuições previdenciárias (para tanto foi lavrada a NFLD) e também de declarar os salários de contribuição em GFIP (lavrado AI). Qual o tratamento do fisco? Por tudo que já foi apresentado, não vejo como bis in idem que seja mantida na NFLD a multa que está nela sendo cobrada (ela decorre do falta de pagamento, mas não pode retroagir o artigo 44 por lhe ser mais prejudicial), sem prejuízo da multa no AI pela falta de declaração/omissão de fatos geradores (penalidade por infração de obrigação acessória ou instrumental para a concessão de benefícios previdenciários). Cada uma das multas possuem motivos e finalidades próprias que não se confundem, portanto inibem a sua unificação sob pretexto do bis in idem.

Agora, temos que o valor da multa no AI deve ser reduzido para ajustá-lo às novas regras mais benéficas trazidas pelo artigo 32-A da Lei n° 8.212/1991. Nada mais que a aplicação do artigo 106, inciso II, alínea "c" do CTN:

[...]

De fato, nelas há limites inferiores. No caso da falta de entrega da GFIP, a multa não pode exceder a 20% da contribuição previdenciária e, no de omissão, R$ 20,00 a cada grupo de dez ocorrências:

> *Art. 32-A. (...):*
>
> *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.*

Certamente, nos eventuais casos em a multa contida no auto-de-infração é inferior à que seria aplicada pelas novas regras (por exemplo, quando a empresa possui pouquíssimos segurados, já que a multa era proporcional ao número de segurados), não há como se falar em retroatividade.

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

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

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/09/2014 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 18/11/2014 por OTACILIO DANTAS CARTAXO, Assinado digitalmente em 29/09/2014 por RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 23/10/2014 por ELIAS SAMPAIO FREIRE
Impresso em 19/11/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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 Lei n° 11.941, de 27/05/2009. Os artigos 291 e 292 que vigeram 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.

E nos processos ainda 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 intimação para a correção da falta, oportunidade já oferecida, mas que não interessou ao autuado. Resulta daí que não retroagem as reduções no §2°:

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 cinqüenta por cento.

Retornando à aplicação do artigo 32-A da Lei n° 8.212, de 24/07/1991, ressalta-se que a verificação da regra mais benéfica deve ser em relação ao valor da multa aplicada no auto-de-infração, anteriormente à qualquer outra redução em face da correção parcial da falta ou outro motivo. Isto porque a retroatividade benéfica do artigo 106 do CTN se opera no plano da subsunção do fato à nova regra jurídica. A relevação de parte da multa pela correção parcial da falta do decorrer do processo deve ser realizada após a incidência da nova regra. Melhor explicando: devem ser comparadas as duas multas, a aplicada pela fiscalização com a prevista no artigo 32-A, inciso II da Lei n° 8.212, de 24/07/1991, prevalecendo a menor; após, a relevação de parte da multa remanescente na proporção da correção parcial da infração. [...]"

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/09/2014 por RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 18/11/2014 por OTACILIO DANTAS CARTAXO, Assinado digitalmente em 29/09/2014 por RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 23/10/2014 por ELIAS SAMPAIO FREIRE
Impresso em 19/11/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Na esteira desse entendimento, em que pese à procedência do lançamento em relação ao mérito, impõe-se manter a ordem legal no sentido do recálculo da multa com fulcro no artigo 32-A da Lei n° 8212/91, na forma prescrita na legislação hodierna mais benéfica, retroagindo, portanto, para alcançar fatos pretéritos, consoante restou decidido acertadamente pela Turma atacada.

Por todo o exposto, estando o Acórdão recorrido em consonância com as normas que regulamentam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO RECURSO ESPECIAL DA PROCURADORIA E NEGAR -LHE PROVIMENTO, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

CÓPIA

(Assinado digitalmente)

Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira

Voto Vencedor

Conselheiro Elias Sampaio Freire, Designado

Ouso divergir do ilustre conselheiro relator no que diz respeito à regra de aplicação da multa mais benéfica.

Na hipótese dos autos o contribuinte foi autuado pela entrega da GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, com previsão legal no art. 32, IV e § 5º da Lei nº 8.212, de 1991.

A obrigação principal tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente, nos temos do art. 113, § 1°, do CTN, tendo por fato gerador, de acordo com o art. 114 do mesmo diploma legal, a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Já o fato gerador da obrigação tributária acessória, diz o art. 115 do CTN, é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

Isto porque em se tratando de obrigação acessória, clara é a disposição do § 3° do art. 113 do CTN, de que a sua inobservância converte-a em obrigação principal relativamente a penalidade pecuniária, como no dizer de Luiz A. Gurgel de Faria, in. Código Tributário Nacional Comentado, que havendo descumprimento da obrigação acessória, ela se converte em principal relativamente à penalidade pecuniária (§3º), o que significa dizer que a sanção imposta ao inadimplente é uma multa que, como tal, constitui uma obrigação principal, sendo exigida e cobrada através dos mesmos mecanismos aplicados ao tributo.

Assim sendo, já que pelo simples fato da sua inobservância, a obrigação acessória é convertida em principal (CTN, art. 113, § 3°), sujeitando-se, portanto, ao lançamento de ofício, na forma do art. 149 do CTN.

Relembre-se que, no presente caso o contribuinte foi autuado pela entrega da GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, com previsão legal no art. 32, IV e § 5º da Lei nº 8.212, de 1991.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/09/2014 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 18/11/2014 por OTACILIO DANTAS CARTAXO, Assinado digitalmente em 29/09/2014 por RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 23/10/2014 por ELIAS SAMPAIO FREIRE
Impresso em 19/11/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Ocorre que a MP n.º 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, ao mesmo tempo em que revogou os referidos dispositivos da Lei nº 8.212, de 1991, promoveu nova sistemática de aplicação de multas.

Assim dispunha o revogado art. 32, § 5º da Lei n.º 8.212, de 1991, *in verbis:*

> *"§ 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. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97). (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)"*

Código Tributário Nacional, que dá tratamento específico no que tange a aplicação temporal de norma que trate penalidades, em seu art. 106, prevê que caso a nova lei traga tratamento mais benéfico para o contribuinte, deve se reduzir ou cancelar as multas aplicadas, *in verbis:*

> *"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."*

É Indubitável a aplicação da multa benéfica, conforme disciplina do art. 106, II, "c" do CTN.

O ponto submetido a apreciação deste colegiado resume-se em definir como deve ser aplicada a multa nos termos da atual regência normativa.

O supracitado art. 32, § 5º, destinava-se a punir a apresentação, pelo contribuinte, de declaração inexata quanto aos dados relativos a fatos geradores de tributos, independentemente da existência ou não de tributo a recolher.

Ante o exposto e em decorrência da alteração legislativa, o acórdão recorrido optou por aplicar a regra contida no art. 32-A da Lei n.º 8.212, de 1991, *in verbis:*

> *Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas:(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).*
>
> *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).*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/09/2014 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 18/11/2014 por OTACILIO DANTAS CARTAXO, Assinado digitalmente em 29/09/2014 por RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 23/10/2014 por ELIAS SAMPAIO FREIRE
Impresso em 19/11/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *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).*

Sob a égide da sistemática anterior à MP n.º 449, de 2008, a constatação pelo Fisco de que o contribuinte apresentara declaração inexata ensejaria o direito de aplicação da multa do art. 32, § 5º, da Lei 8.212, de 1991, que poderia corresponder a 100% do valor relativo às contribuições não declaradas, limitada aos valores previstos no art. 32, § 4º, da Lei 8.212, de 1991, *in verbis*:

> *§ 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: (Parágrafo e tabela acrescentados pela Lei nº 9.528, de 10.12.97). (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)*
>
> *0 a 5 segurados-1/2 valor mínimo*
>
> *6 a 15 segurados-1 x o valor mínimo*
>
> *16 a 50 segurados-2 x o valor mínimo*
>
> *51 a 100 segurados-5 x o valor mínimo*
>
> *101 a 500 segurados-10 x o valor mínimo*
>
> *501 a 1000 segurados-20 x o valor mínimo*
>
> *1001 a 5000 segurados-35 x o valor mínimo*
>
> *acima de 5000 segurados-50 x o valor mínimo*

Nessa mesma hipótese, caso se verificasse, além da declaração incorreta, a existência de tributo não recolhido, ter-se-ia, em acréscimo, a incidência da multa prevista na redação anterior do art. 35, inciso II, da referida lei (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009), *in verbis:*

> *"Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos: (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999)*
>
> *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; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999)*
>
> *b) quatorze por cento, no mês seguinte; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999)*
>
> *c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999)*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/09/2014 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 18/11/2014 por OTACILIO DANTAS CARTAXO, Assinado digitalmente em 29/09/2014 por RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 23/10/2014 por ELIAS SAMPAIO FREIRE
Impresso em 19/11/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999)

b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999)

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; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999)

d) cinqüenta 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; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999)

III - para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa:

a) sessenta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999)

b) setenta por cento, se houve parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999)

c) oitenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito não foi objeto de parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999)

d) cem por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito foi objeto de parcelamento. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).”

Vê-se, pois, na sistemática revogada, a existência de multas diversas para fatos geradores igualmente distintos e autônomos: uma, prevista no art. 32, § 5°, que tem natureza de multa por descumprimento de obrigação acessória e, portanto, constituirá o próprio crédito tributário, não guardando vinculação com a obrigação principal de pagamento do tributo devido no prazo de lei; e a outra, consistente em penalidade pecuniária que decorre do não recolhimento do tributo devido dentro do respectivo vencimento, prevista no art. 35, II.

Entendo que na atual sistemática, nos casos de lançamento de ofício, têm-se uma única multa, prevista no art. 35-A da Lei 8.212, de 1991, que faz remissão expressa ao art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Ou seja, a multa prevista no art. 44, inciso I da Lei 9.430, de 1997, decorrente do lançamento de ofício é única, no importe de 75% (se não duplicada), e visa apenar, de forma conjunta, tanto o não pagamento (parcial ou total) do tributo devido, quanto a não apresentação da declaração ou a declaração inexata, sem haver como mensurar o que foi aplicado para punir uma ou outra infração.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/09/2014 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 18/11/2014 por OTACILIO DANTAS CARTAXO, Assinado digitalmente em 29/09/2014 por RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 23/10/2014 por ELIAS SAMPAIO FREIRE
Impresso em 19/11/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

No presente caso, em que houve a aplicação da multa prevista no revogado art. 32, § 5º, que se refere à apresentação de declaração inexata, e também da sanção pecuniária pelo não pagamento do tributo devido no prazo de lei, estabelecida no igualmente revogado art. 35, II, o cotejo das duas multas, em conjunto, deverá ser feito em relação à penalidade pecuniária do art. 44, inciso I, da Lei 9.430, de 1997, que se destina a punir ambas as infrações já referidas, e que agora encontra aplicação no contexto da arrecadação das contribuições previdenciárias.

Deste modo, correta a aplicação da regra pertinente à de aplicação da multa mais benéfica, entre a vigente no momento da prática da conduta apenada e a atualmente disciplinada no art. 44, I da Lei nº 9.430, de 1996, deduzidos os valores levantados a título de multa nas NFLDs correlatas.

Isso posto, divirjo do relator para DAR PROVIMENTO AO RECURSO ESPECIAL DA PROCURADORIA, determinando o recálculo da multa com base no artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96.

É como voto.

(Assinado digitalmente)

Elias Sampaio Freire

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/09/2014 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 18/11/2014 por OTACILIO DANTAS CARTAXO, Assinado digitalmente em 29/09/2014 por RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 23/10/2014 por ELIAS SAMPAIO FREIRE
Impresso em 19/11/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA