



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

Processo n° 19515.005011/2009-51
Recurso n° Voluntário
Acórdão n°. **2803-002.160 – 3ª Turma Especial**
Sessão de 12 de março de 2013
Matéria CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS - OBRIGAÇÕES
ACESSÓRIAS
Recorrente RYLKO ADMINISTRAÇÃO E SERVIÇOS S/C LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004

AUTO DE INFRAÇÃO. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO
ACESSÓRIA. GFIP. INFORMAÇÕES INEXATAS. APLICAÇÃO DA
MULTA MAIS BENÉFICA.

A apresentação de GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, caracteriza-se como descumprimento da obrigação acessória do artigo 32, inciso IV, da Lei nº. 8.212/91.

Em relação à aplicação de multa pelo descumprimento de obrigação acessória previdenciária, o seu cálculo final deve observar o disposto no artigo 32-A-I, da Lei 8.212/91, nos termos da redação dada pela Lei 11.941/09.

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(a) relator(a), para fazer cálculo comparativo da multa, aplicando-se o disposto no art. 32-A, inciso I, da Lei nº. 8.212/1991, com a redação dada pela Lei nº. 11.941/2009, desde que mais favorável ao contribuinte.

(assinado digitalmente)

HELTON CARLOS PRAIA DE LIMA - Presidente.

(assinado digitalmente)

Processo nº 19515.005011/2009-51
Acórdão n.º **2803-002.160**

S2-TE03
Fl. 60

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.

CÓPIA

Relatório

1. Trata-se de recurso voluntário interposto pela RYLKO ADMINISTRAÇÃO E SERVIÇOS S/C LTDA. em face da decisão que julgou improcedente a impugnação apresentada.

2. Conforme consta do auto de infração, a empresa apresentou documento a que se refere à Lei n.º 8.212/91, art. 32, inciso IV e parágrafo 3º, acrescentados pela Lei n.º 9.528, de 10.12.97, com informações inexatas, incompletas ou omissas, em relação aos dados não relacionados aos fatos geradores de contribuições previdenciárias.

3. Em síntese, o auto de infração dispõe (fl. 04):

“a) a empresa entregou GFIP das competências 01 a 03 e 06 a 12/2004 com o campo ‘categoria’, referente aos sócios, preenchidos como ‘13’ - contr. indiv. autônomo quando o correto seria ‘11 - contr. indiv. Empresário’, o que constitui infração a Lei n.º 8.212/91, art. 32, inc. IV e §§ 3º e 6º, acrescido pela Lei n.º 9.528/97, combinado com o art. 225, IV e § 4º do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto no 3.048/99;

b) não ocorreram circunstâncias agravantes;

c) não constam Auto de Infração anteriores para efeito de reincidência.”

4. O acórdão exarado em primeira instância restou ementado nos termos que passo a transcrever abaixo:

“AUTO DE INFRAÇÃO. APRESENTAÇÃO DE GFIP COM INFORMAÇÕES INEXATAS, INCOMPLETAS OU OMISSAS, NOS DADOS NÃO RELACIONADOS AOS FATOS GERADORES DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

Apresentar a empresa GFIP com informações inexatas, incompletas ou omissas, nos dados não relacionados aos fatos geradores de contribuições previdenciárias, constitui infração à legislação previdenciária.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

PEDIDO DE RELEVAÇÃO DA MULTA. DISPOSITIVO REVOGADO. NÃO CABIMENTO.

O direito de postular a relevação da multa por infração à legislação previdenciária deixou de existir com a revogação dos permissivos legais e regulamentares para sua concessão.

PEDIDO DE POSTERIOR APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS. INDEFERIMENTO.

O pedido de juntada de documentos após a impugnação deve ser indeferido quando não tenha sido demonstrada a impossibilidade de apresentação oportuna da prova documental por motivo de força maior, não se refira esta a fato ou direito superveniente, e nem se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido”

5. Buscando reverter o lançamento, a contribuinte apresentou recurso voluntário aduzindo em síntese:

- a) a contagem da decadência deve iniciar a partir dos fatos geradores das obrigações e não do primeiro dia do exercício seguinte;
- b) a relevação da multa aplicada, nos termos do art. 291, § 1º, do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto n.º 3048/1999;
- c) não incidência das contribuições previdenciárias sobre valores pagos a título de vale refeição e assistência médica.

6. Sem apresentação de contrarrazões, os autos foram enviados para a apreciação e julgamento por este Conselho.

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 inexistência de decadência

2. Aduz o contribuinte, que há decadência dos períodos de 01 de 2004 a 10 de 2004, sendo devidos somente os meses de 11 e 12 de 2004, descontados os valores já recolhidos.

3. Contudo, cabe ressaltar que a obrigação em análise trata-se de obrigação acessória, sendo aplicável o art. 173, I, do Código Tributário Nacional.

4. Portanto, de acordo com a legislação vigente, não há decadência do lançamento tributário em análise.

Da não relevação da multa

5. O contribuinte requer em sede de recurso voluntário a relevação da multa, em face do art. 291, § 1º, do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto n.º 3048/1999, bem como a análise de prova emprestada do auto de infração n.º 37.225.987-1 (fl. 49).

6. O julgador de primeira instância, ao analisar a questão, entendeu que tal pedido de relevação da multa não pode ser aqui atendido, posto que *“quanto ao pedido de relevação da multa, efetuado pela empresa, é de se destacar, no caso, que, mesmo se houvesse a correção da falta em tela após o início da ação fiscal, ele não poderia ser atendido, uma vez que não encontra mais suporte na legislação previdenciária. Não há como atender ao pleito formulado, por inexistência de amparo legal. O benefício de relevação da multa aplicada por descumprimento de obrigação acessória, como a omissão de fatos geradores de contribuições previdenciárias em GFIP, encontrava-se previsto no parágrafo 1º do artigo 291 do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99. Ocorre que tal dispositivo legal foi revogado pelo Decreto n.º 6.727/2009. Note-se que o início da ação fiscal se deu em 22/01/2009 (fls. 08/09), que o presente AI foi lavrado em 18/11/2009 (fls. 02) e que a empresa foi dele cientificada em 25/11/2009 (fls. 12), datas posteriores à entrada em vigor do referido Decreto.”*

7. Desse modo, compartilho do mesmo entendimento do acórdão proferido, e, vale salientar, que, ainda se assim não o fosse, o pedido de relevação da multa aplicada deveria ter ocorrido de forma fundamentada com a demonstração cabal da correção na integralidade da falta.

8. Portanto, pelas razões anteriormente expostas, não merece prosperar a alegação de relevação da multa aplicada.

Da obrigação acessória

9. Sobre o descumprimento de obrigação acessória (apresentação de GFIP com informações inexatas, incompletas ou omissas), ao analisarmos a legislação tributária, verificamos que o próprio Código Tributário Nacional (CTN), ao reunir as obrigações principais e acessórias, ambas no artigo 113, o fez por influência da doutrina civilista, porquanto, sem se ater a minúcias, limitou-se a titular de obrigações acessórias as prestações positivas ou negativas de responsabilidade dos contribuintes no interesse da Administração na arrecadação ou fiscalização dos tributos:

“Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.” (Destaques nossos).”

10. Ocorre que, no Direito Tributário, muito embora a influência da doutrina civilista tenha acabado por conferir à obrigação acessória este *nomem juris*, seu objeto está relacionado a deveres instrumentais que, embora de importância incomensurável para arrecadação tributária, não têm existência condicionada à obrigação principal.

11. Deste modo, o que se constata é que o conceito de obrigação acessória que inspirou a redação do artigo 113 do CTN, extraído do Código Civil de 1916 (vigente à época da elaboração do CTN), vincula a obrigação acessória a uma característica de dependência, que não deve prevalecer na esfera tributária. Veja-se, a este respeito, o disposto no antigo Código Civil:

“Art. 58. Principal é a coisa que existe sobre si, abstrata ou concretamente. Acessória, aquela cuja existência supõe a da principal.”

12. Pode-se afirmar que condicionar a existência das obrigações acessórias às principais não foi o objetivo do legislador de 1966. Se assim fosse, por não subsistirem as acessórias ao adimplemento das principais, não teriam razão de ser as inúmeras obrigações acessórias a que estamos todos submetidos para assegurar o interesse público de promover a fiscalização da arrecadação tributária.

13. Nesse contexto, oportuna a lição do professor Luís Eduardo Schoueri, que analisa a distinção entre obrigação principal e acessória:

"É corrente, no direito, que o acessório segue o principal. Por exemplo: no direito privado surge a fiança, como um contrato acessório ao contrato de locação. Se a locação for rescindida, não há sentido em falar na continuação da fiança. Não é preciso rescindir a fiança separadamente, já que o acessório segue o principal. No caso da 'obrigação acessória' não é assim. O fato de um contribuinte recolher todo o tributo não o exime, por exemplo, do dever de apresentar uma declaração relativa ao tributo, ou de suportar fiscalização. [...] A obrigação 'acessória' não se vincula à principal. A acessoriedade, no caso, nada tem a ver com sua subordinação a uma 'obrigação principal'; a expressão é empregada, antes, para identificar o seu caráter instrumental, já que tem por finalidade assegurar o cumprimento daquela".

14. Como se nota, diferentemente do Direito Civil, em que o acessório segue o principal, no Direito Tributário, a obrigação acessória assume um caráter autônomo, sem relação de interdependência com a obrigação principal.

15. Isso se revela ainda mais evidente quando trazemos à baila o exemplo já consagrado na doutrina, segundo o qual, na venda de papel utilizado na fabricação de livros, muito embora não haja incidência de impostos (obrigação principal) por força da imunidade constitucional¹⁰, subsiste a obrigação (acessória) de emitir nota fiscal.

16. Inegável, portanto, que a obrigação acessória subsiste à obrigação principal, e a ela não se vincula. Por conseguinte, em que pese as respeitáveis opiniões divergentes, em nosso entendimento, a obrigação acessória, no contexto do Direito Tributário, tem natureza jurídica de obrigação autônoma, que se constitui na obrigação de fazer, de não fazer ou ainda de tolerar.

17. Nesse mesmo sentido é a arguta doutrina do professor Luciano Amaro:

"A acessoriedade da obrigação dita 'acessória' não significa (como se poderia supor, à vista do princípio geral de que o acessório segue o principal) que a obrigação tributária assim qualificada dependa da existência de uma obrigação principal à qual necessariamente se subordine. As obrigações tributárias acessórias (ou formais ou ainda instrumentais) objetivam dar meios à fiscalização tributária para que esta investigue o controle do recolhimento de tributos (obrigação principal) a que o próprio sujeito passivo da obrigação acessória, ou outra pessoa, esteja, ou possa estar, submetido. Compreendem as obrigações de emitir documentos fiscais, de escriturar livros, de entregar declarações, de não embaraçar a fiscalização etc."

18. Destarte, não obstante o próprio CTN tenha denominado acessórias as obrigações que se prestam a dar subsídios à Administração no interesse da arrecadação tributária, estas obrigações ditas acessórias, numa análise acurada, se revelam autônomas.

19. Aliás, o próprio Superior Tribunal de Justiça (STJ) já reconheceu por diversas vezes, ainda que de forma indireta, a autonomia das obrigações acessórias em relação às obrigações principais, na seara tributária:

"É cabível a aplicação de multa pelo atraso ou falta de apresentação da DCTF, uma vez que se trata de obrigação acessória autônoma, sem qualquer laço com os efeitos de possível fato gerador de tributo, exercendo a Administração Pública, nesses casos, o poder de polícia que lhe é atribuído."

20. Constatada a autonomia da obrigação acessória em relação à principal, no campo do Direito Tributário, resta-nos, então, analisar a possibilidade de vinculação da multa por inobservância dos deveres instrumentais a percentual do montante a que corresponde a obrigação principal.

21. Portanto, não deve prosperar a alegação do contribuinte de que "o próprio auditor da recorrida admite que não encontrou dados dos empregados na GFIP (01 a 03 e 06 a 12 de 2004), mas constam os recolhimentos". Posto que, o presente auto de infração não tem como objeto o descumprimento de obrigação principal (falta de recolhimento das contribuições), mas sim o descumprimento de obrigação acessória relativa à prestação de informações em GFIP.

22. Desse modo, verifica-se que subsiste a obrigação acessória em análise, mesmo diante da não exigência de uma das rubricas contidas na obrigação principal, qual seja, auxílio alimentação (cesta básica, alimentação, lanches e refeições foram lançados no código de levantamento ALM e ALZ).

DA APLICAÇÃO DA MULTA

23. No que tange à regra aplicável ao caso em análise, tendo em vista a superveniência de legislação mais benéfica no que se refere a penalidade por descumprimento de obrigação acessória passo a análise da matéria.

24. Ocorre que a Lei n.º 11.941, de 2009, alterou a Lei n.º 8.212/91 para abrandar os valores da multa aplicada:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

25. 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.

26. Nesse momento, 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”.

27. 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.

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

29. 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 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.”

30. 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.

31. 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.”

32. Resumindo, é possível concluir que para a aplicação de multas pelas infrações relacionadas à GFIP devem ser observadas as regras do artigo 32-A da Lei nº 8.212/1991 que regulam exaustivamente a matéria, sendo irrelevante a existência ou não pagamento/recolhimento e qual tenha sido a multa aplicada no documento de constituição do crédito relativo ao tributo devido.

33. 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; nem tampouco a nova redação do artigo 35.

34. Os dispositivos legais não são interpretados em fragmentos, mas dentro de um conjunto que lhe dê unidade e sentido. As disposições gerais nos artigos 44 e 61 são apenas partes do sistema de cobrança de tributos instaurado pela Lei nº 9.430/1996. Quando da falta de pagamento de tributos são cobradas, além do principal e juros moratórios, valores relativos às penalidades pecuniárias, que podem ser a **multa de mora**, quando embora a destempo tenha o sujeito passivo realizado o pagamento/recolhimento antes do procedimento de ofício, ou a **multa de ofício**, quando realizado o lançamento para a constituição do crédito. Essas duas espécies são excludentes entre si. Essa é a sistemática adotada pela lei. As penalidades pecuniárias incluídas nos lançamentos já realizados antes da MP nº 449/1996 são, por essa nova sistemática aplicável às contribuições previdenciárias, **conceitualmente multa de ofício** e pela **sistemática anterior multa de mora**. Do que resulta uma conclusão inevitável: independentemente do nome atribuído, a multa de mora cobrada nos lançamentos anteriores à MP nº 449/1996 não é a mesma da multa de mora prevista no artigo 61 da Lei nº 9.430/1996. Esta somente tem sentido para os tributos recolhidos a destempo, mas espontaneamente, sem procedimento de ofício. Seguem transcrições:

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

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

Seção IV

Acréscimos Moratórios Multas e Juros

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

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

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

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;"*

35. No que tange aos autos de infração referentes à GFIP, que foram lavrados antes da MP nº 449/1996, importa que seja feita a análise quanto à aplicação do artigo 106, inciso II, alínea “c” do CTN:

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

(...).

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

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

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

36. 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.

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

38. Razão pela qual entendo que os valores impostos pelo fisco devem ser retificados, conforme o novo regramento do citado artigo 32-A, se mais benéfico para o contribuinte.

Neste ponto, dou provimento parcial ao recurso.

CONCLUSÃO

39. Ante ao exposto, conheço do recurso voluntário, para no mérito dar-lhe parcial provimento, para: fazer cálculo comparativo da multa, aplicando-se o disposto no art. 32-A, inciso I, da Lei nº. 8.212/1991, com a redação dada pela Lei nº. 11.941/2009, desde que mais favorável ao contribuinte.

É como voto.

(assinado digitalmente)

NATANAEL VIEIRA DOS SANTOS – Relator.

Processo nº 19515.005011/2009-51
Acórdão n.º **2803-002.160**

S2-TE03
Fl. 72

CÓPIA