ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 35318.000039/2007-12

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

Processo nº	35318.000039/2007-12
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**2401-005.403 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	03 de abril de 2018
Matéria	CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente	COPENAVEM - COOPERATIVA DE TRABALHO DE NAVEGAÇÃO MARÍTIMA LTDA
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/08/2000 a 30/03/2003

PREVIDENCIÁRIO. AUTO DE INFRAÇÃO. INOBSERVÂNCIA DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. ART. 32, INCISO IV, § 5º, LEI Nº 8.212/91.

Constitui fato gerador de multa, por descumprimento de obrigação acessória, apresentar o contribuinte à fiscalização Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP com omissão de fatos geradores de todas contribuições previdenciárias.

MULTA/PENALIDADE. LEGISLAÇÃO POSTERIOR MAIS BENÉFICA. RETROATIVIDADE. Aplica-se ao lançamento legislação posterior à sua lavratura que comine penalidade mais branda, nos termos do artigo 106, inciso II, alínea "c", do Código Tributário Nacional, impondo seja recalculada a multa com esteio na Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso, e, no mérito, dar-lhe parcial provimento para que a multa seja recalculada nos termos da Lei 8.212/91, art. 32-A.

(assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Miriam Denise Xavier, Cleberson Alex Friess, Andrea Viana Arrais Egypto, Luciana Matos Pereira Barbosa, Francisco Ricardo Gouveia Coutinho e Rayd Santana Ferreira.

Relatório

COPENAVEM - COOPERATIVA DE TRABALHO DE NAVEGAÇÃO MARÍTIMA LTDA, contribuinte, pessoa jurídica de direito privado, já qualificada nos autos do processo em referência, recorre a este Conselho da Decisão-Notificação n° 17.423.4/0055/2007 da antiga Delegacia da receita Previdenciária em Niterói/RJ, às e-fls. 633/635, que julgou procedente o lançamento fiscal, decorrente do descumprimento da obrigação acessória de apresentar a Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informações à Previdência Social-GFIP com os dados correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, conforme previsto na Lei 8.212, de 24.07.91, art. 32, inciso IV,§ 5°.

Conforme consignado no Relatório Fiscal da Infração, às fls. 16/17, fora constatado durante a ação fiscal que o Contribuinte apresentou a Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informações à Previdência Social - GFIP relativa ao período de 08/2000 a 03/2003, com incorreções.

Os valores das contribuições previdenciárias referentes aos fatos geradores não informados nas correspondentes competências, os nomes dos segurados e a metodologia de cálculo da penalidade aplicada encontram-se relacionadas no Relatório Fiscal da Aplicação da Multa, às fls. 18/19 e nos documentos de às fls. 20/537.

Inconformada com a Decisão recorrida, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário, às fls. 595, procurando demonstrar sua improcedência, desenvolvendo em síntese as seguintes razões.

A recorrente que em sede de impugnação houvera confessado em sua defesa de fls. 595 que de fato não apresentara as GFIPs, pedindo inclusive dilatação de prazo para fazêlo, interpôs Recurso Voluntário onde não reiterou as alegações que fizera em instancia **"**ad quod **"**.

Não tendo feito em sede de impugnação por não ter providenciado, inovou e juntou a este recurso os protocolos de envio de arquivos das GFIPs do período de agosto de 2000 a abril de 2003, todos datados em 2007, posteriormente ao encerramento da ação fiscal reclamando de que nenhum dos arquivos protocolados fora apreciado na esfera administrativa.

Não houve apresentação de contrarrazões.

Em 08 de fevereiro de 2011, a 3° Turma Ordinária da 4° Câmara, entendeu por bem julgar procedente em parte o recurso, exonerando o crédito tributário, por entender restar decaído pelo art. 150, § 4° do CTN e, na parte não decadente, determinar o recálculo da multa com base no art. 32-A da Lei 8.212/91, o fazendo sob a égide dos fundamentos inseridos no Acórdão nº 2403-00.325, de e-fls. 669/683, sintetizados na seguinte ementa:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/08/2000 a 30/03/2003

DECADÊNCIA. CUSTEIO.DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. NÃO INFORMAÇÃO DE FATOS GERADORES DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

Ocorre a decadência com a extinção do direito pela inércia de seu titular, quando sua eficácia foi, de origem, subordinada à condição de seu exercício dentro de um prazo prefixado, e este se esgotou sem que esse exercício tivesse se verificado. As edições da Súmula Vinculante n° 8 exarada pelo Supremo Tribunal Federal STF e da Lei Complementar n° 128 de dezembro de 2008, artigo 13, I , "a ",determinaram que são inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1.569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.

A apresentação de GFIP com dados que não correspondam à totalidade dos fatos geradores das contribuições previdenciárias caracteriza infração, ensejando a lavratura de Auto de Infração para cominação da multa cabível.

Regularmente intimada e inconformada com a Decisão acima, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional apresentou Embargos de Declaração, os quais não foram admitidos, e posteriormente Recurso Especial, às e-fls., pleiteando a manutenção do lançamento, e conseguinte reforma da Decisão.

Por sua vez, a 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais entendeu por bem julgar procedente o recurso especial da fazenda para considerar o artigo 173 do Código tributário Nacional como forma de contagem para determinar a decadência das obrigações acessórias em questão, com retorno dos autos à turma *a quo* para análise das competências não decaídas pelo artigo encimado, o fazendo sob a égide dos fundamentos inseridos no Acórdão nº 9202-004.479/2016, de e-fls. 782/789.

Após regular processamento, os autos fora distribuídos a este Conselheiro, para relato e inclusão em pauta, o que fazemos nesta assentada.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Rayd Santana Ferreira - Relator.

Presente o pressuposto de admissibilidade, por ser tempestivo, conheço dos recursos e passo ao exame das alegações recursais.

DELIMITAÇÃO DA LIDE

Trata-se de retorno dos autos da Câmara Superior para análise quanto ao mérito das competências anteriormente declaradas decadentes, são elas: improcedência do lançamento e, de ofício, por ter sido o recurso protocolado antes da alteração da legislação, o recalculo da multa.

MÉRITO

A Empresa apresentou as GFIPs nas competências 08/2000 à 03/2003 com informações não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias conforme consignado no Relatório Fiscal da Infração. Desse modo, incorreu em infração ao dispositivo legal que estabelece a obrigação acessória, no caso especifico, o § 5°, Inciso IV, do Art. 32 da Lei 8.212 de 24 de julho de 1991, com redação dada pela Lei 9.528 de 10/12/97.

Caracterizada a infração por descumprimento da obrigação acessória foi lavrado o auto de infração, nos termos do artigo 33 da Lei 8.212, de 24/07/91, e do artigo 293 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048/99 que analisado se reveste dos requisitos legais indispensáveis à sua validade.

Dessa forma, não merece guarida a pretensão da contribuinte, consoante restou muito bem explicitado no voto condutor do Acórdão n° 2403-00.325, o qual me filio, da lavra do Conselheiro Ivacir Júlio de Souza, exarado pela 3ª Turma Ordinária da $° Câmara nos autos deste processo, o qual se posicionou acerca das competências anteriormente não decaídas, de onde peça vênia para transcrever excerto e adotar como razões de decidir, *in verbis*:

> *A Recorrente já tivera sido informada na forma da DECISÃO-NOTIFICAÇÃO n° 17.423.4/0055/2007 de que :*
>
> *"A Administração Pública submete-se em sua atuação ao principio da legalidade, dentre outros. Como corolário deste principio os agentes da Administração cingem-se aos estreitos limites impostos pelo que a lei determina, de maneira que é defeso aos agentes da Administração praticar qualquer ato que não esteja previsto em lei. Portanto, será indeferida a dilação de prazo solicitada pela Autuada, para que possa promover a correção da falta com a entrega das respectivas GFIP, uma vez que carece de amparo legal, pois o prazo para a apresentação de documentos que instruem a defesa é de quinze dias, conforme previsto no § 1°, do artigo 293, do RPS Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto n° 3.048, de 06.05.99."*

Muito embora devidamente notificada da decisão, a Recorrente insiste em proceder a entrega em sede de recurso.

A empresa que já houvera confessado em sua defesa de fls. 596 que de fato não apresentara as GFIPs, pedindo inclusive dilatação de prazo para fazê-lo, prazo este negado conforme foi visto, inovou e não reiterou as alegações que fizera em instancia ***"****ad quod* ***".***

Não tendo feito em sede de impugnação por não ter providenciado, reclamando de que nenhum dos arquivos protocolados fora apreciado na esfera administrativa, juntou a este recurso, intempestivamente, os protocolos de envio de arquivos das GFIPs do período de agosto de 2000 a abril de 2003, todos datados em 2007.

É relevante notar que os documentos foram protocolizados posteriormente ao encerramento da ação fiscal efetivada em 26/12/2006 sendo legítima e procedente, portanto, a autuação ora em comento.

Como se observa é insustentável o procedimento da Recorrente não lhe assistindo , pois, razão em sua argumentação.

DO CÁLCULO DA MULTA – LEI Nº 11.941/2009 - RETROATIVIDADE

Por derradeiro, em que pese à procedência do lançamento em seu mérito, destaca-se 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 da Lei nº 8.212/91, acrescentando, ainda, o artigo 32-A aquele 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 conseqüente aplicação das multas constantes da Lei nº 9.430/96, e, tendo sido protocolado o recurso antes da alteração, analiso de ofício, 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.

§ 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).

[...]

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, 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;

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).

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.

In casu, observa-se que apenas houve o lançamento da obrigação acessória, conforme depreende-se do Termo de Encerramento Fiscal, e-fls. 219.

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;

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 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.

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.*

[...]

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:

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. [...]*

Na esteira desse entendimento, em que pese à procedência do lançamento em relação ao mérito, impõe-se determinar o 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. Fazendo prevalecer a multa mais benéfica para a contribuinte.

Por todo o exposto, estando o Auto de Infração *sub examine* em parcial consonância com os dispositivos legais que regulamentam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO RECURSO VOLUNTÁRIO e, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira