



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

Processo nº 35476.000083/2007-18
Recurso nº 144.484 Voluntário
Acórdão nº 2301-00.824 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de janeiro de 2010
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO: GFIP. FATOS GERADORES
Recorrente RODOMINAS TRANSPORTES LOCAÇÕES E SERVIÇOS LTDA
Recorrida SECRETARIA DA RECEITA PREVIDENCIÁRIA

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/01/2003 a 30/05/2006

APRESENTAÇÃO DE GFIP/GRFP COM DADOS NÃO
CORRESPONDENTES AOS FATOS GERADORES DE TODAS
CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS .

Toda empresa está obrigada a informar, por intermédio de GFIP/GRFP, todos os fatos geradores de contribuição previdenciária.

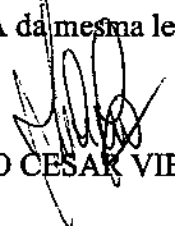
Por força do artigo 106, II, "c" do Código Tributário Nacional, a multa aplicada deve ser reduzida para adequá-la ao artigo 32-A da Lei 8.212, de 24/07/91.

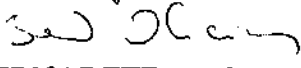
Recurso Voluntário Provido em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Segunda Seção de Julgamento, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do(a) vencedor a ser apresentado pelo Conselheiro Julio Cesar Vieira Gomes, para redução da multa pela regra do artigo 32-A da Lei n 8.212/91, vencido(a)s o(a)s Conselheiro(a)s Bernadete de Oliveira Barros e Francisco de Assis de Oliveira Júnior que aplicavam o artigo 35-A da mesma lei.


JULIO CESAR VIEIRA GOMES – Presidente e Redator designado


BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS – Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros, Leonardo Henrique Pires Lopes, Damião Cordeiro de Moraes, Edgar Silva Vidal (suplente), Francisco de Assis de Oliveira Júnior, Julio Cesar Vieira Gomes (presidente).

Relatório

Trata-se de Auto de Infração, lavrado em 25/07/2006, por ter a empresa acima identificada apresentado GFIP/GRFP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, infringindo, dessa forma, o inciso IV, § 5º, do art. 32, da Lei 8.212/91, c/c o art. 225, IV e § 4º, do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99.

Conforme Relatório Fiscal da Infração (fls 06), a recorrente deixou de informar, por meio de GFIP, os valores pagos a segurados empregados a título de “Ajuda de Custo”, o pró-labore de empresário (02 e 03/2003), os autônomos que prestaram serviços de carga e descarga, os transportadores autônomos (01/2003 a 03/2004), e as divergências nas remunerações dos transportadores autônomos, resultante da apuração incorreta da base de cálculo, devido à exclusão de valores referentes ao pagamento do combustível do valor bruto do frete (04/2004 a 05/2006).

A autoridade autuante informa, ainda, que a empresa informou, no período de 06/03 a 05/06, a alíquota de 2% para o RAT, quando o correto seria 3%, correspondente ao código 60.26-7, CNAE Transporte de Cargas em Geral.

A autuada impugnou o débito via peça de fls. 119 a 147, reconhecendo as incorreções em GFIP apontadas pela autoridade autuante, com exceção do item 2.5, e requerendo a relevação da multa ao argumento de que inexistiu, por parte da contribuinte, ânimo de sonegar ou omitir informações à Previdência Social, ser primária e de que as incorreções serão objeto de retificação.

A Secretaria da Receita Previdenciária, por meio da DN 21.424.4/1225/2006 (fls. 155 a 160), julgou a autuação procedente, indeferindo o pedido de relevação da multa em razão de, até a data da emissão da DN, a recorrente não ter corrigido a falta.

A autuada, inconformada com a decisão, apresentou recurso tempestivo (fls. 72 a 80), repetindo basicamente as alegações trazidas na impugnação.

Insiste na relevação da multa, alegando que é primária, não existem circunstâncias agravantes e que já foram tomadas, a tempo e modo, todas as providências necessárias para a correção das infrações apontadas pela autoridade fiscalizadora, conforme comprovam as cópias de protocolo de entregue das GFIPs, anexas.

Reitera que inexistiu, por parte da contribuinte, ânimo de sonegar ou omitir informações à Previdência Social, observando que os valores das contribuições devidas por consequência das incorreções apontadas nos itens 2.1, 2.3 e 2.6 foram incluídos em LDC.

Reafirma que, à exceção da incorreção apontada no item 2.5 do Relatório Fiscal, todas as demais comportam e já foram objeto de retificação mediante apresentação de GFIPs complementares.

Informa que a divergência apontada pela fiscalização no item 2.5 foi objeto de questionamento pela contribuinte nos autos da NFLD 35.848.353-0, que lançou a

contribuição supostamente devida, esclarecendo que, em alguns contratos de transporte celebrados pela contribuinte com transportadores autônomos, as despesas de combustíveis são pagas diretamente pela própria contribuinte, sem que exista adiantamento, pagamento, repasse ou reembolso de valores a tal título em favor dos transportadores autônomos.

Inferre que a autuação deverá ser relevada, por terem sido corrigidas as GFIPs e, em relação à suposta falta apontada no citado item 2.5, as GFIPs estão corretas, sem omissão de base de cálculo para apuração das contribuições previdenciárias, que foram recolhidas corretamente nas respectivas épocas de vencimento.

Insurge-se contra a multa aplicada, argumentando que o enquadramento na tabela a partir do número de segurados deve ser revisto, pois o número de transportador autônomos cujos contratos tiveram as despesas de combustível suportadas diretamente pela empresa, foi inferior a 100.

Em contra-razões, a SRP manteve a decisão recorrida, informando que as cópias das GFIPs juntadas demonstram que tais documentos foram protocolizados posteriormente à decisão.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS, Relatora

O recurso é tempestivo e todos os pressupostos de admissibilidade foram cumpridos, não havendo óbice ao seu conhecimento.

Verifica-se, dos autos, que a empresa foi autuada por descumprimento da obrigação acessória prevista no inciso IV, do artigo 32, da Lei 8.212/91, descrito a seguir:

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

(...)

IV - informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social INSS, por intermédio de documento a ser definido em regulamento, dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS. (Acrescentado pela MP nº 1.596-14, de 10/11/97, de 10/11/97, convertida na Lei nº 9.528, de 10/12/97)

§ 1º O Poder Executivo poderá estabelecer critérios diferenciados de periodicidade, de formalização ou de dispensa de apresentação do documento a que se refere o inciso IV, para segmentos de empresas ou situações específicas. (Acrescentado pela MP nº 1.596-14, de 10/11/97, convertida na Lei nº 9.528, de 10/12/97)

§ 2º As informações constantes do documento de que trata o inciso IV servirão como base de cálculo das contribuições devidas ao Instituto Nacional do Seguro Social INSS, bem como

comporão a base de dados para fins de cálculo e concessão dos benefícios previdenciários. (Acrescentado pela MP nº 1.596-14, de 10/11/97, convertida na Lei nº 9.528, de 10/12/97)

§ 3º O regulamento disporá sobre local, data e forma de entrega do documento previsto no inciso IV. (Acrescentado pela MP nº 1.596-14, de 10/11/97, convertida na Lei nº 9.528, de 10/12/97)

E o Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048/99, estabelece que:

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

(...)

IV - informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social, por intermédio da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social, na forma por ele estabelecida, dados cadastrais, todos os fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse daquele Instituto; (Ver art. 258, § 3º, e art. 284)

Verifica-se, do recurso apresentado, que a empresa não nega as incorreções em GFIP apontadas pelo auditor fiscal, com exceção da falta descrita no item 2.5, do Relatório Fiscal.

Em relação a esse item, alega que, em alguns contratos de transporte celebrados pela contribuinte com transportadores autônomos, as despesas de combustíveis são pagas diretamente pela própria contribuinte, sem que exista adiantamento, pagamento, repasse ou reembolso de valores a tal título em favor dos transportadores autônomos

No entanto, conforme disposto no RPS, aprovado pelo Decreto 3.048/99, artigo 201, § 4º, com a redação dada pelo Decreto nº 4.032, de 2001, a remuneração paga ou creditada a condutor autônomo corresponde a vinte por cento do rendimento bruto.

E os normativos vigente à época da ocorrência do fato gerador estabelecia que:

IN 100/2003

Art. 75 (...)

§ 2º O salário-de-contribuição do condutor autônomo de veículo rodoviário (inclusive o taxista), do auxiliar de condutor autônomo e do operador de máquinas, bem como do cooperado filiado a cooperativa de transportadores autônomos, corresponde a vinte por cento do valor bruto auferido pelo frete, carreto, transporte, não se admitindo a dedução de qualquer valor relativo a dispêndios com combustível e manutenção do veículo, ainda que figure discriminada no documento parcela a este título (grifet)

IN 03/2005

Art. 69 (...)

§ 2º O salário de contribuição do condutor autônomo de veículo rodoviário (inclusive o taxista), do auxiliar de condutor autônomo e do operador de máquinas, bem como do cooperado filiado à cooperativa de transportadores autônomos, conforme estabelecido no § 4º do art. 201 do RPS, corresponde a vinte por cento do valor bruto auferido pelo frete, carreto, transporte, não se admitindo a dedução de qualquer valor relativo aos dispêndios com combustível e manutenção do veículo, ainda que parcelas a este título figurem discriminadas no documento (grifei).

Assim, a conduta da recorrente não encontra amparo legal pois, conforme os normativos legais que regem a matéria, é vedada, na apuração do salário de contribuição do condutor autônomo, a dedução de valor relativo a dispêndios com combustível.

Em relação aos argumento de que não houve ânimo de sonegar ou omitir informações à Previdência Social, cumpre destacar que o Código Tributário Nacional estabelece, em seu art. 136, que:

Art. 136 "Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infração da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato".

Portanto, houve infração à legislação previdenciária. E, como não é facultado ao servidor público eximir-se de aplicar uma lei, a Autoridade Fiscal, ao constatar o descumprimento de obrigação acessória, lavrou corretamente o presente auto, em observância ao art. 33 da Lei 8212/99 e art. 293 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048/99:

Art.293. Constatada a ocorrência de infração a dispositivo deste Regulamento, a fiscalização do Instituto Nacional do Seguro Social lavrará, de imediato, auto-de-infração com discriminação clara e precisa da infração e das circunstâncias em que foi praticada, dispositivo legal infringido e a penalidade aplicada e os critérios de sua gradação, indicando local, dia, hora de sua lavratura, observadas as normas fixadas pelos órgãos competentes.

A autuada requer a relevação da multa, ao fundamento de ter corrigido a falta mediante a apresentação das GFIP's complementares.

Contudo, para que a multa seja relevada é necessário o preenchimento de todos os requisitos previstos no §1º, do art. 291, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048/99:

Art.291

§ 1º A multa será relevada, mediante pedido dentro do prazo de defesa, ainda que não contestada a infração, se o infrator for primário, tiver corrigido a falta e não tiver ocorrido nenhuma circunstância agravante.

No presente caso, houve o pedido no prazo de defesa, não houve circunstância agravante e o infrator é primário.

No entanto, a recorrente não faz jus ao benefício solicitado por não ter havido a correção da falta dentro do prazo legal.

A IN 03/2005, vigente à época da lavratura do AI, estabelecia que:

Art. 656. Constitui circunstância atenuante da penalidade aplicada a correção da falta pelo infrator até a data da ciência da decisão da autoridade que julgar o Auto de Infração.

§ 1º A multa será relevada, ainda que não contestada a infração, se o infrator:

I - formular pedido dentro do prazo de defesa e comprovar a correção da falta no prazo referido no caput; (Nova redação dada pela IN SRP Nº 6, DE 11/08/2005)

Constata-se que a ciência da DN pela autuada se deu em 05/12/06, conforme AR de fl 161, e a entrega das GFIPs complementares na rede bancária se deu entre os dias 28 e 30/12/2006, conforme as cópias juntadas às fls. 172 a 259.

A relevação da multa é apenas uma benesse concedida pelo legislador para aqueles infratores que atendessem a certas exigências legais, o que, conforme constatado, não foi o caso presente.

Portanto, a pretensão da recorrente não possui amparo legal

A autuada insurge-se, ainda, contra o valor da penalidade aplicada.

Não obstante a correção do auditor fiscal em proceder ao lançamento nos termos dos normativos vigentes à época da lavratura do AI, foi editada a Medida Provisória MP 449/08, que revogou o art. 32, § 6º, da Lei 8.212/91.

E, conforme disposto no art. 106, inciso II, alínea "c":

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

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

(...)

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

Assim, tratando-se o presente lançamento de ato ainda não julgado quando da edição da MP 449/08, conclui-se que os critérios por ela estabelecidos, caso sejam mais benéficos ao contribuinte, se aplicam ao AI em tela,.

Dessa forma, caso se constate, no recálculo da multa com a observância do disposto no artigo 35 A, da Lei 8.212/91, na redação dada pela Lei 11.941/09, que o novo valor da penalidade aplicada é mais benéfico ao contribuinte, não há como se ignorar o disposto no art. 106, II, "c", do CTN, privando a empresa do benefício legal.

Nesse sentido e

Considerando tudo o mais que dos autos consta;

Voto no sentido de **CONHECER DO RECURSO** e, no mérito, **DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL**, para que se aplique, caso seja mais benéfico para o contribuinte, o artigo 35 A, da Lei 8.212/91, na redação dada pela Lei 11.941/09.

É como voto.



BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS - Relatora

Voto Vencedor

Conselheiro JULIO CESAR VIEIRA GOMES , Redator designado

Trata-se no presente caso de se apreciar o alcance da regra trazida pelo artigo 24 da MP nº 449, de 03/12/2008, convertida na Lei nº 11.941, de 27/05/2009, que introduziu na Lei nº 8.212, de 24/07/1991 o artigo 32-A. E, sendo o caso, fazer aplicar o disposto no artigo 106 do Código Tributário Nacional. Seguem transcrições:

Lei nº 11.941/2009:

Art. 26. A Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, passa a vigorar com as seguintes alterações::

...

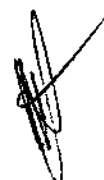
Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas:

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.

Código Tributário Nacional:

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."

Podemos identificar nas regras do artigo 32-A os seguintes elementos:

- 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.

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 nº 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 inexactidão 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.

Outra diferença é que as multas do artigo 44 se justificam pela necessidade de realização de lançamento pelo fisco, já que o sujeito passivo não efetuou o pagamento/recolhimento/declaração; sendo calculadas independentemente do decurso do tempo, eis que a multa de ofício não é cumulativa 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. 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 extra-fiscal: as bases de dados da Previdência Social não seriam alimentadas com as informações corretas e necessárias para a concessão dos benefícios previdenciários. É da redação do artigo 225, §1º do Decreto nº 3.048, de 06/05/99:

Art.225. (...)

§ 1º As informações prestadas na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social servirão como base de cálculo das contribuições arrecadadas pelo Instituto Nacional do Seguro Social, comporão a base de dados para fins de cálculo e concessão dos benefícios previdenciários, bem como constituir-se-ão em termo de confissão de dívida, na hipótese do não-recolhimento.

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, deve-se observar o preceito através do qual a norma especial prevalece sobre a geral: o artigo 32-A da Lei nº 8.212/1991 traz regra aplicável especificamente a uma espécie de declaração que é a GFIP, portanto deve prevalecer sobre as regras no artigo 44 da Lei nº 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 subsequente 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 nº 8.212/1991 que regulam exaustivamente a matéria. É irrelevante para tanto se houve ou não pagamento/recolhimento e

qual tenha sido a multa aplicada no documento de constituição do crédito relativo ao tributo devido.

Quanto à multa cobrada nesses lançamentos, realizados anteriormente à MP nº 449/2008, não vejo como aplicar o artigo 35-A, 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 nº 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. 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;*

Retomando os autos de infração de GFIP lavrados anteriormente à MP nº 449/1996, ainda resta o exame quanto à possibilidade de aplicação do artigo 106, inciso II, alínea "c" do CTN:

Código Tributário Nacional:

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."*

De fato, as novas regras trazidas no artigo 32-A são, em tese, mais benéficas que as anteriores. Nelas há limites inferiores. 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. Portanto, nos casos mais benéficos ao sujeito passivo, em face do artigo 106 do CTN, a multa deve ser reduzida para adequá-la ao artigo 32-A. Certamente, a retroatividade somente é possível para favorecer o sujeito passivo. 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.

Outra questão a ser examinada é a possibilidade de aplicação do §2º 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 MP nº 449/2008. Os artigos 291 e 292 que vigoram 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. Nos processos ainda não definitivamente julgados, 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 oportunidade de correção da falta. Resultando daí que não retroagem as reduções no §2º, que dependem de nova intimação para a correção da falta.

Art.291. Constitui circunstância atenuante da penalidade aplicada ter o infrator corrigido a falta até o termo final do prazo para impugnação.

§1ª A 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:

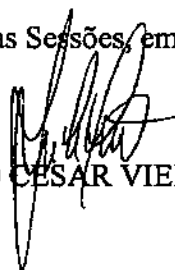
...

V - na ocorrência da circunstância atenuante no art. 291, a multa será atenuada em cinquenta por cento.

Por tudo, voto pelo provimento parcial do recurso apenas para reconhecer o direito de retroatividade do artigo 32-A, incisos I e II da Lei nº 8.212, de 24/07/1991.

É como voto.

Sala das Sessões, em 26 de janeiro de 2010


JULIO CESAR VIEIRA GOMES – Redator designado