



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

<b>Processo nº</b>	36378.002704/2006-80
<b>Recurso nº</b>	241.876 Especial do Procurador e do Contribuinte
<b>Acórdão nº</b>	<b>9202-01.655 – 2ª Turma</b>
<b>Sessão de</b>	25 de julho de 2011
<b>Matéria</b>	CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA
<b>Recorrentes</b>	FAZENDA NACIONAL e ITAIPU MÁQUINAS E VEÍCULOS LTDA

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/1995 a 12/1998

**DECADÊNCIA - CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS**

É de cinco anos o prazo para a Fazenda Nacional constituir créditos relativos à contribuição previdenciária. Confirmado o pagamento antecipado, o prazo se inicia da data do fato gerador, na forma definida pelo art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional.

Recurso especial do Contribuinte provido e da Fazenda Nacional prejudicado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso especial do contribuinte. Em razão disso, Prejudicado (Não conhecido) o Recurso Especial da Fazenda Nacional. O Conselheiro Marcelo Oliveira apresentará declaração de voto.

(Assinado digitalmente)

Otacílio Dantas Cartaxo - Presidente

(Assinado digitalmente)

Francisco Assis de Oliveira Júnior - Relator

EDITADO EM: 08/08/2011

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Otacílio Dantas Cartaxo (Presidente), Susy Gomes Hoffmann (Vice-Presidente), Elias Sampaio Freire, Gonçalo Bonet Allage, Giovanni Christian Nunes Campos (Conselheiro convocado), Manoel Coelho Arruda Junior, Gustavo Lian Haddad, Francisco de Assis Oliveira Junior, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Marcelo Oliveira.

## Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela Fazenda Nacional com fundamento no art. 7º, inciso I, do Regimento Interno da Câmara Superior, aprovado pela Portaria nº 147, de 25/06/2007, c/c artigo 4º do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, e pelo contribuinte, interpondo recurso de divergência, com fulcro no inciso II do art. 7º.

Na decisão recorrida, Acórdão nº 206-00.946, de 04/06/2008, consta a seguinte ementa:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS*

*Período de apuração: 01/02/1995 a 31/12/1998*

*PREVIDENCIÁRIO. CUSTEIO. NFLD. SEGURO DE VIDA EM GRUPO. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.*

*I - O Seguro de Vida em Grupo não está sob o campo de incidência de contribuição previdenciária por não se amoldar ao conceito de salário de contribuição previsto no art. 28, I da Lei nº*

*8.212/91.*

*APLICÁVEL O PRAZO DECADENCIAL DE 10 (DEZ) ANOS PARA A CONSTITUIÇÃO DOS CRÉDITOS PREVIDENCIÁRIOS.*

*I - O prazo decadencial de 10 anos para a autarquia previdenciária constituir seus créditos, previsto no art. 45 da Lei 8.212/91 é compatível com o ordenamento jurídico vigente.*

*II - A verificação de inconstitucionalidade de ato normativo é inerente ao Poder Judiciário, não podendo ser apreciada pelo órgão do Poder Executivo.*

*Recurso Voluntário provido em Parte.*

A inconformidade da Fazenda Nacional refere-se ao provimento parcial para exclusão, por maioria, do levantamento relacionado à rubrica seguro de vida em grupo.

O órgão fazendário recorre sob o fundamento de que houve, em decisão não unânime, violação à legislação tributária, especificamente, os arts. 111 e 144 do CTN, os artigos 22 e 28, inciso I, da Lei nº 8.212, de 1991, tendo em vista ser inequívoca a incidência de contribuição previdenciária sobre os valores lançados a título de seguro de vida em grupo pagos pelo empregador em favor de seus empregados.

O recurso foi admitido por meio de despacho às fls. 275/277.

Tendo tomado ciência do Acórdão e do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, o contribuinte apresentou recurso especial de divergência no tocante à aplicabilidade ao prazo decadencial, pugnando a aplicação da Súmula Vinculante nº 8, de 12/06/2008, bem como a aplicação do prazo em conformidade com o § 4º do art. 150 do CTN.

O recurso especial do contribuinte foi admitido por meio do despacho às fls. 350/351.

Em contra-razões ao recurso especial da Fazenda nacional, sustenta que o pagamento de seguro de vida em grupo pelo empregador não se encontra sob o campo de incidência das contribuições previdenciárias, tendo em vista a inexistência de natureza salarial na mencionada rubrica, haja vista que tais valores não integrarem o patrimônio do obreiro, inexistindo contra-prestação no tocante ao pagamento.

É o relatório.

**Voto**

Conselheiro Francisco Assis de Oliveira Júnior, Relator

Ambos recursos especiais são tempestivos e atendem aos requisitos de admissibilidade, conforme consta dos despachos às fls. 275/277 e 350/351.

Por questão de ordem lógica, passo ao exame da questão controversa decadência suscitada pelo contribuinte, tendo em vista sua natureza de preliminar de mérito.

Considerando o fato de a cientificação do lançamento ter ocorrido em 06/10/2005, todas as competências anteriores ao mês 09/2005 estariam alcançadas pela decadência e, por essa razão, o recurso da Fazenda Nacional estaria prejudicado, pois o lançamento abrange o período de 05/1995 a 12/1998.

Inicialmente, destaque-se que a tese controversa trazida para apreciação desta Turma da Câmara Superior refere-se à aplicação do prazo de decadência ao crédito previdenciário lançado e discutido no presente lançamento, tendo por base o entendimento manifesto a partir da edição da Súmula Vinculante nº 8, do Supremo Tribunal Federal,

publicada no Diário Oficial da União, de 20/06/2008, em consonância com as disposições do art. 103-A da Constituição Federal, *in verbis*:

*Súmula Vinculante nº 8 – São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569-1997 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.*

*Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004) (Vide Lei nº 11.417, de 2006).*

O art. 2º da Lei nº 11.417, de 19/12/2006, que regulamenta o dispositivo constitucional supratranscrito, assim dispõe sobre os efeitos da Súmula Vinculante editada pelo Supremo Tribunal Federal:

*Art. 2º O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, editar enunciado de súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma prevista nesta Lei.*

Quanto ao teor da Súmula Vinculante editada, esta declarou a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que previam, respectivamente, prazos decadencial e prescricional de 10 anos para as contribuições devidas à Seguridade Social. O fundamento da decisão foi que lei ordinária não pode dispor sobre prazos de decadência e prescrição de tributo, questões reservadas à lei complementar (artigo 146, III, “b”, da Constituição Federal).

Além do entendimento manifesto pelo Supremo Tribunal Federal, para deslinde da questão há de ser considerada também a previsão contida no art. 62-A do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22/06/2009, alterado pela Portaria MF nº 586, de 21/12/2010, abaixo transcrito:

*“62-A – As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.*

Dessa forma, no tocante à matéria prazo decadencial, o Superior Tribunal de Justiça, julgando os recursos submetidos à sistemática de repetitivos, proferiu o Acórdão no Resp 973733, pacificando a matéria, cujo ementa transcrevo:

**PROCESSUAL CIVIL RECURSO ESPECIAL  
REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA ARTIGO 543-C DO**

Autenticado digitalmente em 21/11/2011 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 10/11/2011 por FRANCISCO ASSIS DE OLIVEIRA JU

011 por FRANCISCO ASSIS DE OLIVEIRA JU, Assinado digitalmente em 10/11/2011 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 18/11/2011 por OTACILIO DANTAS CARTAXO

Emitido em 21/11/2011 pelo Ministério da Fazenda

*CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.*

*1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo inocorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: Resp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).*

*2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).*

*3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponível, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoados prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).*

Nesse sentido, considerando a existência de decisão emanada do egrégio Tribunal, em sede de Recursos Repetitivos, passo a análise do caso concreto.

Note-se, inicialmente que, diferente da tese dominante nesse Conselho em relação ao fato de que a atividade desenvolvida pelo sujeito passivo tendente a praticar as ações previstas no art. 142 do CTN, independente de pagamento, seria o objeto da homologação pela autoridade tributária, verifica-se que a teor da decisão do STJ, o que deve ser homologado é o pagamento eventualmente antecipado pelo sujeito passivo.

Feitas essas considerações, para solução da lide ora proposta, ainda resta dirimir a questão relacionada ao recolhimento específico da rubrica eventualmente lançada, conforme defende a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, ou se seria suficiente para caracterização de pagamento antecipado o recolhimento genérico relativo aos valores consolidados na folha de pagamento elaborada pelo sujeito passivo.

Em relação à essa matéria, creio que a solução mais adequada deve considerar a regra matriz relacionada efetivamente à definição de qual seria a base de cálculo das contribuições previdenciárias. Nesse sentido, observamos que à luz do que dispõe o inciso I do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, o elemento jurídico a ser considerado para efeito de análise do recolhimento total ou parcial refere-se à remuneração total paga, devida ou creditada aos segurados pelo empregador:

*Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:<sup>6</sup>*

*I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*

Nesse sentido, se eventualmente o sujeito passivo não recolhe o tributo em relação a determinada rubrica que acredita não ter incidência da contribuição previdenciária, tal fato não descharacteriza a antecipação de pagamento para o restante calculado e recolhido indicado pela folha de pagamento do empregador.

Em verdade, o fracionamento dessas rubricas revela-se necessário para identificação dos requisitos estabelecidos para verificação da não incidência do salário de contribuição em conformidade com as inúmeras previsões do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991. Contudo, o conjunto de situações e específicas que caracterizam a contra-prestação onerosa do empregado pela empresa em nada altera a natureza jurídica de cada uma dessas rubricas que são, em seu conjunto, a remuneração devida ao segurado. Em outras palavras, cada rubrica é espécie do gênero remuneração.

Desse modo, para efeito de identificação do pagamento antecipado, não deve ser exigido o recolhimento específico de uma ou outra rubrica paga pelo empregador, mas sim a consolidação desses valores relativos aos itens discriminados na folha de pagamento.

Ante o exposto, constata-se que durante a ação fiscal foram analisadas guias de recolhimentos relacionadas às folhas de pagamento da empresa que não incluíram a rubrica objeto do presente lançamento, conforme consta à fl. 80, no Termo de Encerramento da Ação Fiscal, razão pela qual o prazo decadencial a ser aplicado, considerando os dispositivos retro

mencionados é o quinquenal contado da ocorrência do fato gerador, isto é, nos termos do § 4º do art. 150 do CTN, haja vista ter ocorrido a antecipação de pagamento pelo sujeito passivo dos valores relacionados aos demais itens da folha de pagamento consolidada.

Dessa forma, considerando que foi demonstrada a ocorrência de pagamento antecipado pelo contribuinte, o prazo decadencial a ser aplicado é o previsto no § 4º do art. 150 do CTN, razão pela qual VOTO no sentido de DAR PROVIMENTO AO RECURSO ESPECIAL interposto pelo contribuinte, considerando o crédito tributário totalmente alcançado pela decadência julgando prejudicado o recurso da Fazenda Nacional.

*(Assinado digitalmente)*

Francisco Assis de Oliveira Júnior

## Declaração de Voto

Conselheiro Marcelo Oliveira

Para deixarmos claro nossa posição sobre a questão, apesar do desfecho pela decadência, cabe esclarecimento.

A sistemática de penalidades com origens na Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP) foi alterada, necessitando, como determina a Legislação, análise sobre a aplicação da retroatividade benigna, disposta no Art. 106 do CTN, ponto em que não há divergência.

### CTN:

*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.*

Portanto, devemos enfrentar a questão de como aplicar a retroatividade determinada pelo CTN.

A infração de que trata os autos estava disposta na Lei 8.212/1991 e era aplicada quando o contribuinte apresentava GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

Ou seja, o contribuinte apresentava a Guia, mas faltavam dados relacionados aos fatos geradores. Geralmente essa autuação era aplicada quando o sujeito passivo omitia fatos geradores na declaração, entregando-a à Administração Tributária com valores subdimensionados.

### Lei 8.212/1991:

*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.*

...

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

Com o advento da Medida Provisória 449/2008, transformada na Lei 11.941/2009, os dispositivos acima foram revogados e outros surgiram, determinando que os julgadores apliquem a nova legislação, caso seja mais benéfica, conforme determina o CTN.

Pois bem, o cerne da questão refere-se a que dispositivo aplicar.

Para o Conselheiro que redigiu o voto vencedor deve-se aplicar o Art. 32-A, decisão que não concordamos, pelos motivos a seguir.

### **Lei 8.212/1991:**

*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.*

Conforme está claro no caput do artigo, aplica-se as suas disposições quando:

1. O contribuinte foi intimado e apresentou a GFIP, que tinha sido apresentada fora do prazo fixado ou que continha incorreções ou omissões.

Destaca-se que para esse dispositivo a ação do Fisco, em primeiro lugar, deve ser, obrigatoriamente, a INTIMAÇÃO para apresentação.

Ou seja, a legislação prevê a aplicação dessas penalidades quando a GFIP **foi entregue** corretamente preenchida, depois ou antes da intimação, mas foi entregue com todos os dados e fatos que deveriam constar na declaração.

Portanto, em nosso entender, não é esse o melhor dispositivo que se aplica aos casos, em que o sujeito passivo “apresentou e manteve a GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.”

Ressalte-se que o sujeito passivo poderia ter, ainda na vigência da legislação anterior, corrigido a GFIP, com todos os dados relacionados aos fatos geradores, beneficiando-

se até de relevação da multa, mas até o momento (julgamento) não procedeu dessa forma, discutindo o mérito da questão.

Pois bem, em nosso entender o dispositivo que melhor se aplica ao caso é o disposto no Art. 35-A da Lei 8.212/1991:

*"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."*

Esclarecemos aqui, para àqueles que se antecipam e defendem que o dispositivo acima só trata de obrigação principal, que a **multa de lançamento de ofício**, como decorre do próprio termo, pressupõe a atividade da autoridade administrativa que, diante da constatação de descumprimento da lei, pelo contribuinte, apura a infração e lhe aplica as cominações legais.

Em direito tributário, cuida-se da obrigação principal e da obrigação acessória, consoante art. 113 do CTN.

A obrigação principal é obrigação de dar. De entregar dinheiro ao Estado por ter ocorrido o fato gerador do pagamento de tributo ou de penalidade pecuniária.

A obrigação acessória é obrigação de fazer ou obrigação de não fazer. A legislação tributária estabelece para o contribuinte certas obrigações de fazer alguma coisa (escriturar livros, emitir documentos fiscais etc.): são as prestações positivas de que fala o §2º do art. 113 do CTN. Exige também, em certas situações, que o contribuinte se abstenha de produzir determinados atos (causar embaraço à fiscalização, por exemplo): são as prestações negativas, mencionadas neste mesmo dispositivo legal.

O descumprimento de obrigação principal gera para o Fisco o direito de constituir o crédito tributário correspondente, mediante **lançamento de ofício**. É também fato gerador da cominação de penalidade pecuniária, leia-se multa, sanção decorrente de tal descumprimento.

O descumprimento de obrigação acessória gera para o Fisco o direito de aplicar multa, igualmente por meio de **lançamento de ofício**. Na locução do §3º do art. 113 do CTN, este descumprimento de obrigação acessória, isto é, de obrigação de fazer ou não fazer, converte-a em obrigação principal, ou seja, obrigação de dar.

Portanto, o disposto no Art. 35-A deve ser seguido, também, em caso de descumprimento de obrigação acessória.

Resta a pergunta: e há previsão nova para descumprimento da obrigação acessória em questão?

Devemos verificar a legislação que o Art. 35-A remete.

### **Lei 9.430/1996:**

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

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

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

Pela leitura do determinado, chegamos à seguinte conclusão:

1. Tantos nos caso de descumprimento de obrigação principal como nos casos de obrigação acessória (lançamentos de ofício) o dispositivo pode e deve ser aplicado;
2. A penalidade será aplicada nos seguintes casos e na seguinte proporção:
  - 2.1 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de **falta de pagamento ou recolhimento**;
  - 2.2 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de **falta de declaração**; e
  - 2.3 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de **declaração inexata**.

Portanto, como no caso dos autos houve a entrega de declaração com dados não correspondentes aos fatos geradores de todo o tributo, aplica-se a penalidade acima.

Assim, como verificamos que descabe a aplicação pelo disposto no Art. 32-A e como há a previsão para a aplicação da penalidade pelo Art. 35-A, deve se aplicar a penalidade por esse dispositivo.

Fato, também, que devemos enfrentar, refere-se a como fazer a comparação sobre a regra mais benéfica.

Antes da alteração da Lei 11.941/2009, o contribuinte que entregasse a declaração com dados referentes a fatos geradores do tributo de forma inexata e não recolhesse era punido com duas autuações.

A autuação pelo descumprimento da obrigação estava disposta, como já ressaltamos, no Art. 32, da Lei 8.212/1991.

### **Lei 8.212/1991:**

*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.*

...

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

Já a penalidade pelo descumprimento de obrigação principal esta disposta no Art. 35, da Lei 8.212/1991.

### **Lei 8.212/1991:**

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

...

*II - para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento:*

*a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação;*

*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) cinqüenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa;*

Antecipando-me, não há que se falar que as multas de que tratava o Art. 35 citado são de mora, pois, como já ressaltamos em nossa análise, a **multa de lançamento de ofício**, como decorre do próprio termo, pressupõe a atividade da autoridade administrativa que, diante da constatação de descumprimento da lei, pelo contribuinte, apura a infração e lhe aplica as cominações legais.

Atualmente, como já demonstramos, a multa é a aplicada pelo I, Art. 44, da Lei 9430/1996.

### **Lei 8.212/1991:**

*“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.”*

### **Lei 9.430/1996:**

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

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

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

Portanto, para seguirmos a determinação do Art. 106 do CTN quanto à retroatividade benigna, a multa na autuação em análise deve ser recalculada, nos termos do I, art. 44, da Lei n.º 9.430/1996, como determina o Art. 35-A da Lei 8.212/1991, deduzindo-se as multas aplicadas nos lançamentos correlatos, utilizando-se o valor que seja mais benéfico ao Contribuinte.

É como voto.

*(Assinado digitalmente)*

Marcelo Oliveira