



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

Cosit

Fls. 1

Solução de Consulta Interna nº 7 - Cosit

Data 26 de março de 2014

Origem COORDENAÇÃO-GERAL DE ARRECADAÇÃO E COBRANÇA (CODAC)

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Ementa: MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DE DECLARAÇÃO (MAED). DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INOCORRÊNCIA NO CASO DE ENTREGA DE GFIP APÓS PRAZO LEGAL.

A entrega de Guia de Pagamento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP) após o prazo legal enseja a aplicação de Multa por Atraso na Entrega de Declaração (MAED), consoante o disposto no art. 32-A, II e §1º da Lei nº 8.212, de 1991. Não ficando configurada denúncia espontânea da infração sendo inaplicável o disposto no art. 472 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009.

Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional – CTN), art. 138; Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, art. 32-A; Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, arts. 472 e 476, II, 'b', e §§ 5º a 7º.

e-processo 10166.721041/2014-16

Relatório

A Coordenação-Geral de Arrecadação e Cobrança (Codac) apresentou Consulta Interna nº 1, datada de 17 de fevereiro de 2014, sobre a possibilidade de cobrança da Multa por Atraso na Entrega da Declaração (Maed) no caso de Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP) entregue após o prazo legal, nos termos do art. 32-A da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, com redação dada pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, frente ao disposto no art. 472 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009.

2. A consulente justifica que os primeiros lançamentos referentes a essa multa foram aplicados no final do ano de 2013 e que surgiram dúvidas sobre a aplicação do art. 472 do IN RFB nº 971, de 2009, ao caso em tela, o que acabaria por impossibilitar a efetiva cobrança dos valores lançados.

“Art. 472. Caso haja denúncia espontânea da infração, não cabe a lavratura de Auto de Infração para aplicação de penalidade pelo descumprimento de obrigação acessória.

Parágrafo único. Considera-se denúncia espontânea o procedimento adotado pelo infrator que regularize a situação que tenha configurado a infração, antes do início de qualquer ação fiscal relacionada com a infração, dispensada a comunicação da correção da falta à RFB.”

3. Conclui que a Lei nº 8.212, de 1991, ao dispor especificamente sobre a multa por atraso na entrega de GFIP (art. 32-A, II) deve prevalecer sobre a regra mais genérica, invocando o princípio da especialidade, visto que na própria IN RFB nº 971, de 2009, há o art. 476 que normatiza a multa por atraso na entrega da GFIP.

Fundamentos

4. O art. 32-A da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, foi inserido no arcabouço jurídico pela Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008, posteriormente convertida na Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, alterando a sistemática de aplicação de multas vinculadas ao documento previsto no art. 32, inciso IV (Guia de Pagamento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP).

5. Uma das alterações significativas foi no sentido de que passou a haver a previsão de aplicação da multa por atraso na entrega de GFIP, até então inexistente. Para maior clareza das alterações produzidas pela novel redação, apresentamos a redação vigente até 2 de dezembro de 2008, e a posterior, dada pela MP nº 449, de 2008, grifos não constam do original:

Lei nº 8.212, de 1991, redação vigente até 2/12/2008:

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.

...

§ 4º A não apresentação do documento previsto no inciso IV, independentemente do recolhimento da contribuição, sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente a multa variável equivalente a um multiplicador sobre o valor mínimo previsto no art. 92, em função do número de segurados, conforme quadro abaixo:

<i>0 a 5 segurados</i>	<i>1/2 valor mínimo</i>
<i>6 a 15 segurados</i>	<i>1 x o valor mínimo</i>
<i>16 a 50 segurados</i>	<i>2 x o valor mínimo</i>
<i>51 a 100 segurados</i>	<i>5 x o valor mínimo</i>
<i>101 a 500 segurados</i>	<i>10 x o valor mínimo</i>
<i>501 a 1000 segurados</i>	<i>20 x o valor mínimo</i>

<i>1001 a 5000 segurados</i>	<i>35 x o valor mínimo</i>
<i>acima de 5000 segurados</i>	<i>50 x o valor mínimo</i>

§ 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.

§ 6º A apresentação do documento com erro de preenchimento nos dados não relacionados aos fatos geradores sujeitará o infrator à pena administrativa de cinco por cento do valor mínimo previsto no art. 92, por campo com informações inexatas, incompletas ou omissas, limitadas aos valores previstos no § 4º.

§ 7º A multa de que trata o § 4º sofrerá acréscimo de cinco por cento por mês calendário ou fração, a partir do mês seguinte àquele em que o documento deveria ter sido entregue.

§ 8º O valor mínimo a que se refere o § 4º será o vigente na data da lavratura do auto-de-infração.

§ 9º A empresa deverá apresentar o documento a que se refere o inciso IV, mesmo quando não ocorrerem fatos geradores de contribuição previdenciária, sob pena da multa prevista no § 4º.

§ 10. O descumprimento do disposto no inciso IV é condição impeditiva para expedição da prova de inexistência de débito para com o Instituto Nacional do Seguro Social-INSS.

§ 11. Os documentos comprobatórios do cumprimento das obrigações de que trata este artigo devem ficar arquivados na empresa durante dez anos, à disposição da fiscalização.

Lei nº 8.212, de 1991, redação vigente a partir de 3/12/2008:

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

...

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;

...

§ 3º (Revogado).

§ 4 (Revogado).

§ 5 (Revogado).

§ 6 (Revogado).

§ 7 (Revogado).

§ 8 (Revogado).

§ 9 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.

§ 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.” (NR)

“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.

§ 1 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.

§ 2 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.

§ 3 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.”

6. Da comparação das duas redações da Lei nº 8.212, de 1991, verifica-se que houve uma substancial mudança no critério de aplicação das penalidades em decorrência da obrigação acessória de entrega de GFIP. Inicialmente, ou até 2/12/2008, a multa por descumprimento da obrigação de entregar a GFIP possuía duas situações fáticas: (a) não apresentação da declaração e (b) apresentação da declaração com omissões ou incorreções (relacionadas ou não com os fatos geradores de contribuições previdenciárias).

7. A partir da edição da Medida Provisória nº 449, em 3 de dezembro de 2008, a aplicação da multa prevista, agora no art. 32-A, passou a prever mais uma situação fática (além

das duas já existentes e que continuaram vigorando), qual seja, a entrega da declaração após o prazo.

8. Assim, a partir de 3 de dezembro de 2008 a entrega de GFIP em data posterior à prevista na legislação previdenciária passou a ser considerada uma infração legal, passível de lançamento, nos termos do disposto no art. 32-A, inciso II, e §1º, da Lei nº 8.212, de 1991.

9. Verifica-se que há base legal para a incidência de Multa por Atraso na Entrega de Declaração (Maed) no caso de entrega em atraso da GFIP.

10. Analisemos agora a possibilidade de aplicação da denúncia espontânea no caso de entrega de declaração (GFIP) em atraso. Para tanto, faz-se necessária uma leitura do art. 138 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN) que, ao tratar da responsabilidade por infrações, apresenta a figura da denúncia espontânea:

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

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

10.1 O art. 472 da IN RFB nº 971, de 2009, cuja aplicação está sendo questionada no caso da multa por atraso na entrega da GFIP determina:

“Art. 472. Caso haja denúncia espontânea da infração, não cabe a lavratura de Auto de Infração para aplicação de penalidade pelo descumprimento de obrigação acessória.

Parágrafo único. Considera-se denúncia espontânea o procedimento adotado pelo infrator que regularize a situação que tenha configurado a infração, antes do início de qualquer ação fiscal relacionada com a infração, dispensada a comunicação da correção da falta à RFB.”

10.2 Entretanto o art. 476 da referida IN trata da aplicação das multas por descumprimento da obrigação acessória prevista no inciso IV do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991 – relacionadas à GFIP – e, em seu inciso II, letra ‘b’, especificamente da multa aplicável no caso de “falta de entrega da declaração [GFIP] ou **entrega após o prazo**”, in verbis:

Art. 476. O responsável por infração ao disposto no inciso IV do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, fica sujeito à multa variável, conforme a gravidade da infração, aplicada da seguinte forma, observado o disposto no art. 476-A: (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1.027, de 20 de abril de 2010)

...

II - para GFIP não entregue relativa a fatos geradores ocorridos a partir de 1º de novembro de 2008, bem como para GFIP entregue a partir de 4 de dezembro de 2008, fica o responsável sujeito a multa variável aplicada da seguinte forma: (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1.027, de 20 de abril de 2010)

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

b) 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidente 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 § 7º.

...
§ 5º Para efeito de aplicação da multa prevista na alínea "b" do inciso II do caput, 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.

§ 6º As multas previstas nas alíneas "a" e "b" do inciso II do caput, observado o disposto no § 7º, serão reduzidas:

I - à metade, quando a declaração for apresentada depois do 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.

§ 7º 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.(grifamos)

10.3 Verifica-se que o §5º do art. 476 da IN RFB nº 971, de 2009, dispõe inclusive sobre os termos inicial e final para efeitos da aplicação da multa por não entrega da GFIP ou entrega após o prazo, definindo 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”. Portanto em caso de entrega em atraso da GFIP o termo final para cálculo da MAED será a data em que houve efetivamente a entrega da guia.

10.4 Há que se ressaltar que a redação prevista no art. 472 da IN RFB nº 971, de 2009, já existia nos atos legais anteriores que disciplinavam a matéria (antes da existência da multa por atraso na entrega da GFIP). Vejamos o teor dos arts. 672. da Instrução Normativa INSS/DC nº 100, de 18 de dezembro de 2003, e 645 da Instrução Normativa MPS/SRP nº 3, de 14 de julho de 2005, respectivamente:

*Art. 672. Havendo denúncia espontânea da infração, não cabe a lavratura de AI.
Parágrafo único. Considera-se denúncia espontânea o procedimento adotado pelo infrator que regularize a situação que tenha configurado a infração, antes do início de qualquer ação fiscal relacionada com a infração, dispensada a comunicação da correção da falta ao INSS. (Revogado pela Instrução Normativa MPS/SRP nº 3, de 14 de julho de 2005)*

Art. 645. Caso haja denúncia espontânea da infração, não cabe a lavratura de AI.

§ 1º Considera-se denúncia espontânea o procedimento adotado pelo infrator que regularize a situação que tenha configurado a infração, antes do início de qualquer ação fiscal relacionada com a infração, dispensada a comunicação da correção da falta à SRP.

10.5 Tais dispositivos, assim como o art. 472 da IN RFB n.º 971, de 2009, propunham-se apenas a esclarecer que não seria aplicada multa por descumprimento de obrigação acessória no caso de regularização da situação antes de qualquer ação fiscal, isso porque, salvo quando houver disciplina específica que disponha o contrário, eventual multa carecerá de amparo legal, já que, regra geral, as infrações por descumprimento de obrigação acessória são caracterizadas pela falta de entrega da obrigação e não pela entrega em atraso.

11. Assim, como apontado pela consultante, há uma norma específica que regula a multa por atraso na entrega (art. 32-A da Lei n.º 8.212, de 1991, e art. 476 da IN RFB n.º 971, de 2009), enquanto o art. 472 da IN RFB n.º 971, de 2009, é geral, aplicável às outras infrações que sejam sanadas espontaneamente pelo contribuinte e para as quais não haja disciplina específica que preveja a aplicação de multa por atraso no cumprimento da obrigação acessória.

12. Ainda, o parágrafo único do art. 472 da IN estabelece que “considera-se denúncia espontânea o procedimento adotado pelo infrator que regularize a situação que tenha configurado a infração[...]”, entretanto no caso da entrega em atraso de declaração, a infração é justamente essa (entrega após o prazo legal), não havendo meios de sanar tal infração, de forma que nunca poderia ser configurada a denúncia espontânea.

13. Outro fator que corrobora com esse entendimento é a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ), ao disciplinar que o art. 138 do CTN é inaplicável à hipótese de infração de caráter puramente formal, que seja totalmente desvinculada do cumprimento da obrigação tributária principal:

TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. ENTREGA COM ATRASO DE DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS DO IMPOSTO DE RENDA. MULTA. PRECEDENTES.

1. A entidade "denúncia espontânea" não alberga a prática de ato puramente formal do contribuinte de entregar, com atraso, a Declaração do Imposto de Renda.

2. As responsabilidades acessórias autônomas, sem qualquer vínculo direto com a existência do fato gerador do tributo, não estão alcançadas pelo art. 138, do CTN. Precedentes.

3. Embargos de Divergência acolhidos.

(REsp: N.º 246.295/RS, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, julgado em 18/06/2001, DJ 20/08/2001).

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. AGRAVO DE INSTRUMENTO. IMPOSTO DE RENDA. DECLARAÇÃO ENTREGUE FORA DO PRAZO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. ART. 138 DO CTN. NÃO CARACTERIZAÇÃO. MULTA MORATÓRIA. EXIGIBILIDADE. CONDENAÇÃO. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. VIOLAÇÃO AO ARTIGO 512 DO CPC. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. APLICAÇÃO DA SÚMULA 211 DO STJ.

I - A entrega da declaração do Imposto de Renda fora do prazo previsto na lei constitui infração formal, não podendo ser tida como pura infração de natureza tributária, apta a atrair o instituto da denúncia espontânea previsto no art. 138 do Código de Processo Civil.

II - Ademais, “a par de existir expressa previsão legal para punir o contribuinte desidioso (art. 88 da Lei n.º 8.981/95), é de fácil inferência que a Fazenda não pode ficar à disposição do contribuinte, não fazendo sentido que a declaração possa ser entregue a qualquer tempo, segundo o arbítrio de cada um.” (REsp n.º 243.241/RS, Rel. Min. FRANCIULLI NETTO, DJ de 21/08/2000).

III - A ausência de prequestionamento da matéria versada no recurso especial, embora opostos embargos declaratórios, impede a admissibilidade daquele, quanto a alegada ofensa ao artigo 512 do CPC, a teor da Súmula 211 do STJ.

IV - Agravo regimental improvido.

(AgRg no Ag N° 502.772/MG, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, julgado em 25/11/2003, DJ 22/03/2004)

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE OPERAÇÕES IMOBILIÁRIAS. MULTA MORATÓRIA. CABIMENTO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA NÃO CONFIGURADA.

1 - A entrega das declarações de operações imobiliárias fora do prazo previsto em lei constitui infração formal, não podendo ser considerada como infração de natureza tributária, apta a atrair o instituto da denúncia espontânea previsto no art. 138 do Código Tributário Nacional. Do contrário,

estar-se-ia admitindo e incentivando o não-pagamento de tributos no prazo determinado, já que ausente qualquer punição pecuniária para o contribuinte faltoso.

2 - A entrega extemporânea das referidas declarações é ato puramente formal, sem qualquer vínculo com o fato gerador do tributo e, como obrigação acessória autônoma, não é alcançada pelo art. 138 do CTN, estando o contribuinte sujeito ao pagamento da multa moratória devida.

3 - Precedentes: AgRg no REsp 669851/RJ, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 22.02.2005, DJ 21.03.2005; REsp331.849/MG, Rel. Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, SEGUNDA TURMA, julgado em 09.11.2004, DJ 21.03.2005; REsp 504967/PR, Rel. Ministro FRANCISCO PEÇANHA MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 24.08.2004, DJ 08.11.2004; REsp 504967/PR, Rel. Ministro FRANCISCO PEÇANHA MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 24.08.2004, DJ 08.11.2004; EREsp n° 246.295-RS, Relator Ministro JOSÉ DELGADO, DJ de 20.08.2001; EREsp n° 246.295-RS, Relator Ministro JOSÉ DELGADO, DJ de 20.08.2001; RESP 250.637, Relator Ministro Milton Luiz Pereira, DJ 13/02/02.

4 – Agravo regimental desprovido.

(AgRg no REsp N° 884.939/MG, Rel. Ministro LUIZ FUX, julgado em 05/02/2009, DJe 19/02/2009)

TRIBUTÁRIO. MULTA MORATÓRIA. ART. 138 DO CTN. ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS.

1. O STJ possui entendimento de que a denúncia espontânea não tem o condão de afastar a multa decorrente do atraso na entrega da declaração de rendimentos, pois os efeitos do art. 138 do CTN não se estendem às obrigações acessórias autônomas.

2. Agravo Regimental não provido.

(AgRg nos EDcl no AREsp n° 209.663/BA, Relator Ministro Herman Benjamin, julgado em 04/04/2013, DJe 10/05/2013)

Conclusão

14. Com base no exposto, conclui-se que a entrega de Guia de Pagamento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP) após o prazo legal enseja a aplicação de Multa por Atraso na Entrega de Declaração (MAED), consoante o disposto

no art. 32-A, II e §1º da Lei nº 8.212, de 1991. Não ficando configurada denúncia espontânea da infração, sendo inaplicável o disposto no art. 472 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009.

15. Providenciem-se divulgação interna e posterior publicação na forma do art. 7º, § 2º da Ordem de Serviço Cosit nº 1, de 8 de abril de 2013.¹

Assinado digitalmente
FERNANDO MOMBELLI
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral da Cosit

¹ SCI minutada por Andréa Brose Adolfo, Auditora-Fiscal da RFB/Cosit, com revisão de Carmem da Silva Araújo, ~~Chefe da Ditri, e Mirza Mendes Reis, Coordenadora da Copen.~~