



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10530.003295/2007-16  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2301-010.172 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 01 de fevereiro de 2023  
**Recorrente** DISTRIBUIDORA BARREIRAS DE ALIMENTOS LTDA. E OUTROS  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/1999 a 28/02/2007

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. GFIP. INFORMAÇÕES INEXATAS OU OMISSAS. TERMOS DA LEGISLAÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

Constitui descumprimento de obrigação acessória apresentar GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

Nos termos do art. 32, inciso IV, § 3,º da Lei nº 8.212 /91, a empresa é obrigada também a "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.

MULTA MAIS BENÉFICA. LANÇAMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. FALTA DE APRESENTAÇÃO DE GFIP OU GFIP INCOMPLETA.

O cotejo da multa mais benéfica quando há lançamento de obrigação principal e falta de informações corretas na apresentação da GFIP é feito comparando os valores calculados, por competência, na forma do art. 35 A (multa de 75%), em vigor no momento do lançamento, com o cálculo na forma do art. 35,II (multa de mora) somado com a multa prevista no art. 32,§5º, que regiam o fato gerador das obrigações, nos termos da Portaria Conjunta RFB/PGFN n. 14, de 04 de dezembro de 2009.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao recurso para determinar o cálculo da multa com base na Portaria Conjunta RFB/PGFN n. 14, de 04 de dezembro de 2009. Vencido o conselheiro Wesley Rocha (relator) que deu provimento ao recurso. Designada para fazer o voto vencedor a conselheira Flávia Lilian Selmer Dias.

*(documento assinado digitalmente)*

Joao Mauricio Vital - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Wesley Rocha – Relator

(documento assinado digitalmente)

Flavia Lilian Selmer Dias – Redatora Designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Monica Renata Mello Ferreira Stoll, Wesley Rocha, Flavia Lilian Selmer Dias, Fernanda Melo Leal, Alfredo Jorge Madeira Rosa, Mauricio Dalri Timm do Valle, Thiago Buschinelli Sorrentino (suplente convocado(a)), Joao Mauricio Vital (Presidente).

## Relatório

Trata-se de crédito lançado em desfavor de *DISTRIBUIDORA BARREIRAS DE ALIMENTOS LTDA.*, tendo sido julgada parcialmente procedente a impugnação apresentada, para excluir do polo passivo as empresas solidárias e para reconhecer a decadência.

O auto-de-infração de obrigação acessória foi lavrado para aplicação de multa por infração ao artigo 32, inciso IV, parágrafo 5º da Lei 8.212, de 24/07/1991, combinado com o artigo 225, inciso IV, e parágrafo 4º, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048, de 06/05/1999, pelo fato do sujeito passivo em epígrafe ter entregue GFIP sem informar os fatos geradores de contribuição previdenciárias relativos aos contribuintes individuais informados

O Acórdão do Recurso Voluntário de e-fls. 252 e seguintes, assim dispõe:

Os fatos apurados pela fiscalização que permitiram constatar que a DIBAL deixou de informar fatos geradores de contribuições previdenciárias em GFIP, estão discriminados nos seguintes levantamentos: ASJ (Assessoria Jurídica); CIN (Contribuintes Individuais); CPA (Contribuintes Individuais Pastas Apreendidas); DPS (Despesas Particulares Sócios); FRN (Frete não declarados em GFIP); FPA (Frete Pastas Apreendidas); PLI (Pró-labore Indireto); RCA (Representantes Comerciais Autônomos); RCV (Recibos Comissões sobre Vendas); TCH (Troca de Cheques); ACE (Aferição Caracterização empregado); AEN (Aferição Empregados não registrados); ASS (Aferição Salários Supervisora); AVE (Aferição Valor Extra Empregado); ESR (Empregados sem Registro); SVN (Supervisor Vendas Não Registrado); DIA (Diárias Viagens Motoristas); AID (Aferição Indireta Diárias); FPN (Folha de Pagamento não declarada em GFIP); PDE (Pagamentos Diversos Empregados); PVE (Promoção Vendas Empregados); RC (Rescisões Complementares); REF (Refeições); VEE (Valores Extras Empregados); VEM (Valores extras Mickey); VER (Valores extras Rider e Rudinei); VES (Valores Extras Sonivan); VEA (Valores Extras Aferidos); VG (Vale-gds);

VGA (Vale-gás Aferido); EAT (Empregados Afastados INSS); PEC (Pagamentos Empregados Cerealista); PCN (Pagamentos Empregados Cerealista Não Escriturados); LL3 (Limpeza Loja 03) e PGA (Pós-graduação Anderson).

As relações de segurados e remunerações não declaradas em GFIP são partes integrantes das Notificações Fiscal de Lançamento de Débito (NFLD) nº 37.124.758-6, 37.124.757-8, 37.124.755-1 e 37.124.752-7 e 37.124.753-5, lavradas em razão de tais pagamentos serem caracterizados como fatos geradores de contribuições previdenciárias.

A não inclusão de segurados ou remunerações nas folhas de pagamento e na GFIP caracteriza, em tese, crime de sonegação de contribuição previdenciária previsto no art. 337-A do Código Penal, com redação dada pela Lei nº 9.983/2000 e art. 95 da Lei 8.212/91, razão pela qual esta Auditora Fiscal da Previdência Social — AFPS, em cumprimento de suas atribuições funcionais, emitiu representação fiscal para fins penais a ser encaminhada autoridade competente.

Em decorrência da infração praticada, foi aplicada a multa prevista no art. 284, inciso II, do Decreto 3.048/99, no montante de R\$ 739.959,96 (setecentos e trinta e nove mil, novecentos e cinquenta e nove reais e noventa e seis centavos), considerando o valor reajustado pela Portaria MPS nº 142, de 11 de abril de 2007.

No seu Recurso Voluntário de e-fls. 266 e seguintes, a recorrente alega em apertada síntese o seguinte:

- i) que os fatos geradores que ensejaram aplicação da referida multa, em todos os casos representam simples suposições apontadas pela fiscalização, conforme já defendido nos Recursos Voluntários apresentados nos Autos de Infração que foram lavrados para cobrança de supostas obrigações principais.
- ii) não se pode considerar o valor da multa por omissão de GFIP sem que antes se julgue a (im) procedência das obrigações principais;
- iii) pede aplicação da multa mais benéfica

Pede o cancelamento da autuação.

Diante dos fatos narrados, é o breve relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Wesley Rocha, Relator.

O Recurso Voluntário apresentado é tempestivo e também de competência dessa Turma. Assim, passo a analisá-lo.

### DO DEVER DE CUMPRIMENTO DA OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA

Conforme se constata da legislação em vigor, é dever da contribuinte de elaborar ou apresentar GFIP com dados correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias. Na sua falta, incorre a recorrente em infringência ao disposto no artigo 32, IV, § 5º, da Lei nº 8.212/91.

"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;

§ 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.

A Lei, que é taxativa, não permite mera liberalidade de não aplicar a pena para os casos dos autos, sendo, portanto, devida a aplicação da multa pelo descobrimento da obrigação acessória, constituindo infração ao disposto no § 2º, e § 3º do art. 32 da Lei nº 8.212/91, c/c os arts. 232 e 233 do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99.

A legislação obriga o agente fiscal a realizar o ato administrativo, verificando assim o fato gerador e o montante devido, determinar a exigência da obrigação tributária e sua matéria tributável, confeccionar a notificação de lançamento, lavrando-se o auto de infração, e checar todas essas ocorrências necessárias para as fiscalizações de cobrança, quando da identificação da ocorrência do fato gerador, independente da ação judicial manejada, sendo legítima a lavratura do auto de infração em conformidade com o art. 142, do CTN e com o art. 10 do Decreto nº 70.235/72, conforme dispositivos *in verbis*:

#### CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.

"Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional".

#### DECRETO nº 70.235/72.

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I- a qualificação do autuado;

II- o local, a data e a hora da lavratura;

III- a descrição do fato;

IV- a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V- a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias; VI a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula".

Assim, a autuação deve ser mantida.

#### **DA MULTA APLICADA- DO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO**

Tendo em vista que o Sujeito Passivo deixou de declarar em suas GFIP's mensais a totalidade das remunerações pagas aos seus segurados empregados e contribuintes individuais, a Fiscalização constatou que o Contribuinte incorreu em infração ao artigo 32, inciso IV e parágrafo 3º da Lei nº 8.212, de 24/07/1991, na redação da Lei nº 9.528, de 10/12/1997, já transcrito, e ao artigo 225, inciso IV, e parágrafo 4º do RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99.

No que tange ao cálculo da multa, é necessário tecer algumas considerações, face à edição da MP nº 449/08, convertida na Lei nº 11.941/09. Ela inseriu o art. 32-A na Lei nº 8.212/91 e alterou a sistemática de cálculo de multa por infrações relacionadas ao inciso IV do art. 32 da Lei nº 8.212/91, *in verbis*:

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.** [\(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009\).](#)

(grifou-se)

Logo, quando houver descumprimento da Obrigação Acessória prevista no art. 32, IV da Lei nº 8.212/91, aplica-se a multa prevista acima. Ocorre que ela deverá ser aplicada da seguinte forma:

1. Soma-se o total das informações incorretas ou omitidas;
2. Divide-se o total em grupos de 10. Para cada grupo de 10 informações incorretas ou omitidas será aplicada a multa de R\$ 20,00 (art. 32-A, I);
3. Além dessa multa, aplica-se a multa de 2% 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% (art. 32-A, II);
4. A multa mínima a ser aplicada será de R\$ 500,00, para o caso da multa prevista no inciso I e R\$ 500,00 para a multa prevista no inciso II, ambos do art. 32-A da Lei nº 8.212/91 (art. 32-A, § 3º, II).

Considerando o princípio da retroatividade benigna previsto no art. 106, inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional, há que se verificar a situação mais favorável ao sujeito passivo, face às alterações trazidas.

Para efeitos da apuração da situação mais favorável, há que se observar qual das seguintes situações resulta mais favorável ao contribuinte, conforme o art. 106, II, “c”, do CTN,

a norma anterior, ou a norma atual, nos termos do art. 32-A, Lei nº 8.212/1991, na redação dada pela Lei 11.941/2009, nos moldes transcritos acima.

### **CONCLUSÃO**

Por todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário para no mérito DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, para determinar o recálculo da multa, conforme o art. 32-A da Lei 8.212/91, prevalecendo o valor mais benéfico ao contribuinte.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Wesley Rocha

### **Voto Vencedor**

Conselheira Flavia Lilian Selmer Dias, Redatora.

#### **Do Mérito – Multa Mais Benéfica.**

Merece respeito o voto do relator mas diverjo das conclusões quanto à aplicação ao caso do art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, embora concorde com a aplicação da multa mais benéfica.

O princípio da irretroatividade da pena inserido no art. 5º, XL da nossa Constituição prevê a irretroatividade exceto se for em benefício do réu. O art. 106 do Código Tributário Nacional prescreve que:

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.** (grifos não originais)

Até a publicação da Medida Provisória nº 449, de 2008, em caso de apresentação de GFIP com informações que não correspondem aos fatos geradores, aplicava-se a multa nos termos do art. 32, §5º da Lei 8.212, de 1991, como bem salientou o relator.

Com a publicação da MP nº 449, temos agora duas situações:

- Se **não houver o lançamento da obrigação tributária principal** correspondente, aplica-se a multa isolada prevista no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991.

- Se **houver o lançamento da obrigação tributária principal**, ao lançamento aplica-se o art. 35A da Lei nº 8.212, de 1991 que remete ao art. 44, I da Lei nº 9.430, de 1996, englobando a penalidade por falta de pagamento **e** a penalidade por falta de declaração ou declaração inexata.

No caso de lançamento da obrigação principal, resta o cotejo entre a multa que regia o fato gerador (art. 32, §5º da Lei nº 8.212, de 1991, redação anterior a MP 449) e a que do lançamento (art. 35 A da Lei nº 8.212, de 1991), que é exatamente o que prevê a Portaria Conjunta RFB/PGFN n. 14, de 04 de dezembro de 2009.

Art. 3º A análise da penalidade mais benéfica, a que se refere esta Portaria, será realizada pela **comparação entre a soma dos valores das multas aplicadas nos lançamentos por descumprimento de obrigação principal, conforme o art. 35** da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, **e de obrigações acessórias, conforme §§ 4º e 5º do art. 32** da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, **e da multa de ofício calculada na forma do art. 35-A da Lei nº 8.212**, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009.

§ 1º **Caso as multas previstas nos §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991**, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, **tenham sido aplicadas isoladamente, sem a imposição de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal**, deverão ser comparadas com as penalidades previstas **no art. 32-A** da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.

§ 2º A comparação na forma do caput deverá ser efetuada em relação aos processos conexos, devendo ser considerados, inclusive, os débitos pagos, os parcelados, os não-impugnados, os inscritos em Dívida Ativa da União e os ajuizados após a publicação da Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008.

Art. 4º O valor das multas aplicadas, na forma do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, sobre as contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, deverá ser comparado com o valor das multa de ofício previsto no art. 35-A daquela Lei, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009, e, caso resulte mais benéfico ao sujeito passivo, será reduzido àquele patamar.

(grifos não originais)

Assim, não se aplica no presente processo a multa prevista no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, pois houve lançamento de obrigação principal nos processos 10530.003593/2007-14 e 10530.003467/2007-51.

## CONCLUSÃO

Voto por em dar parcial provimento ao recurso para determinar o cálculo da multa com base na Portaria Conjunta RFB/PGFN nº. 14, de 04 de dezembro de 2009.

(documento assinado digitalmente)

Flavia Lilian Selmer Dias