



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

**Processo n°** 10670.721607/2011-59  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2301-003.071 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 19 de setembro de 2012  
**Matéria** Auto de Infração, Omissão em GFIP.  
**Recorrente** MUNICÍPIO DE FRANCISCO SÁ - PREFEITURA MUNICIPAL  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007

RECURSO GENÉRICO. PRECLUSÃO PROCESSUAL.

Reputa-se não impugnada a matéria relacionada ao lançamento que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante, o que impede o pronunciamento do julgador administrativo em relação ao conteúdo do feito fiscal com esta matéria relacionado que não configure matéria de ordem pública, restando, pois, definitivamente constituído o lançamento na parte em que não foi contestado.

RESPONSABILIDADE DA PESSOA JURÍDICA DE DIREITO PÚBLICO.

Com a revogação do art. 239, §9º do Decreto nº 3.048/1999, as pessoas jurídicas de direito público passaram a suportar as penalidades aplicadas pelo descumprimento de obrigações tributárias.

NÃO DECLARAÇÃO EM GFIP DE FATOS GERADORES DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. APLICAÇÃO DE PENALIDADE MAIS BENÉFICA AO CONTRIBUINTE. POSSIBILIDADE.

A apresentação de GFIP com dados não correspondentes a todos os fatos geradores das contribuições previdenciárias, constituía, à época da infração, violação ao art. 32, IV, §3º da Lei 8.212/91, ensejando a aplicação da multa prevista no art. 32, §5º da mesma Lei.

Revogado o referido dispositivo e introduzida nova disciplina pelo art. 32-A, I da Lei nº 8.212/1991, devem ser comparadas as penalidades anteriormente prevista com a da novel legislação, de modo que esta seja aplicada retroativamente, caso seja mais benéfica ao contribuinte (art. 106, II, “c” do CTN).

Inaplicável ao caso o art. 44, I da Lei nº 9.3430/1996 quando o art. 32-A, I da Lei nº 8.212/1991, específica para contribuições previdenciárias, tipifica a conduta e prescreve penalidade ao descumprimento da obrigação acessória.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Segunda Seção de Julgamento, : I) Por maioria de votos: a) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para aplicar ao cálculo da multa o art. 32-A, da Lei 8.212/91, caso este seja mais benéfico à Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a). Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira, que votaram em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para determinar que a multa seja 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, e que se utilize esse valor, caso seja mais benéfico à Recorrente. II) Por unanimidade de votos: a) em negar provimento ao Recurso nas demais alegações da Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a).

Marcelo Oliveira - Presidente

Leonardo Henrique Pires Lopes - Relator

Presentes à sessão de julgamento os conselheiros MARCELO OLIVEIRA (Presidente), MAURO JOSE SILVA, BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS, ADRIANO GONZALES SILVERIO, WILSON ANTONIO DE SOUZA CORREA e LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES.

## Relatório

Trata-se de Auto de Infração de Descumprimento de Obrigação Acessória lavrado em face de MUNICÍPIO DE FRANCISCO SA – PREFEITURA MUNICIPAL, em virtude do mesmo ter apresentado Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informações à Previdência Social (GFIP), no tocante às competências 01/2007 a 12/2007, com omissão de informações relacionadas aos fatos geradores de contribuições previdenciárias, conforme se conclui do Relatório Fiscal.

Diante disso, foram efetuados os lançamentos nos valores de R\$ 106.710,10 (cento e seis mil setecentos e dez reais e dez centavos), referentes aos meses de 02, 03, 09, 10, 11, 12 e 13/2007, nos termos do art. 32, IV e §5º da Lei nº 8.212/1991.

Pertinente aos débitos referentes às contribuições sociais da parte patronal, inclusive a destinada ao RAT – Contribuição para Financiamento dos Benefícios Concedidos em Razão do Grau de Incapacidade Laborativa Decorrente dos Riscos Ambientais do Trabalho, assim como as destinadas a outras entidades ou fundos – Terceiros; foram lançados os AI nº 37.266.176-9 e AI nº 37.330.953-8, respectivamente, objeto do processo administrativo nº 10670.721605/2011-60.

O contribuinte tomou ciência da autuação contra ele lavrada em 30/11/2011, apresentando impugnação tempestiva. Entretanto, foi mantida a autuação pelo acórdão

proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte (MG), cuja ementa assim dispôs:

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

*Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007*

**LEGISLAÇÃO PREVIDENCIÁRIA. AUTO DE INFRAÇÃO. GFIP. INFORMAÇÕES INEXATAS.**

*Constitui infração à legislação previdenciária, apresentar a empresa a GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas contribuições previdenciárias.*

**ÓRGÃO PÚBLICO. LEGITIMIDADE PASSIVA. RESPONSABILIDADE DO MUNICÍPIO. REVOGAÇÃO DA REGRA DE EXCEÇÃO. APLICABILIDADE DA REGRA GERAL.**

*Revogado o art. 41 da Lei 8.212/91 pela Medida Provisória 449/08, convertida na Lei 11.491/09, responde a pessoa jurídica de direito público pelo descumprimento das obrigações acessórias previstas na legislação previdenciária. A responsabilidade pessoal do dirigente deve ficar restrita aos casos em tenha comprovadamente agido com dolo ou fraude ou quando a infração for prevista como crime.*

**PROVAS.**

*As provas devem ser apresentadas juntamente com a defesa.*

**Impugnação Improcedente**

**Crédito Tributário Mantido**

Irresignada, apresentou a Recorrente Recurso Voluntário, sob exame, cujas razões podem ser resumidas às seguintes:

- 1) O Município foi penalizado por conduta ilícita do gestor da época, vez que se trata de mandato pretérito, e em consequência da falta de organização da referida gestão quanto aos documentos relativos às funções da Administração;
- 2) Considera que não seja atribuída ao Município apenas a responsabilidade pelo comportamento ilícito exposto no AI supracitado, devendo responder pelas multas e demais sanções aplicadas o gestor da época, haja vista ser pessoalmente responsável pelas condutas ilícitas praticadas.
- 3) Requer que seja desconsiderada a aplicação da multa o valor de R\$ 106.710,10 (cento e seis mil setecentos e dez reais e dez centavos), que deve ser encaminhada ao gestor da época, e não ao Município. De outro modo, caso não ocorra a desconsideração, deseja a redução da multa aplicada, fixando-a em termos proporcionais e razoáveis.

Assim vieram os autos ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por meio de Recurso Voluntário.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Leonardo Henrique Pires Lopes, Relator

### **Dos Pressupostos de Admissibilidade**

Sendo tempestivo, conheço do Recurso e passo ao seu exame.

### **Preliminarmente**

### **Do Mérito**

### **Preclusão sobre matérias não impugnadas**

O auto de infração em comento refere-se ao descumprimento pelo Município contribuinte da obrigação acessória consistente em informar em GFIP todos os fatos geradores das contribuições previdenciárias.

Nas razões recursais ora em apreço, a Recorrente sequer se defendeu quanto ao mérito da questão acima exposto, já que em nenhum momento afirma que os valores apontados pela fiscalização não correspondem a fatos geradores de contribuições previdenciárias, ou seja, apresentou uma defesa genérica, não se desincumbindo do ônus da prova em contrário do afirmado pela fiscalização, somente colocando em questão os juros e multas aplicadas, direcionando-os para o gestor da época.

Pois bem. A despeito de tal discussão, imperioso trazer a baila o que preconiza o art. 9º, §6º da Portaria nº 520, de 19 de maio de 2004, *in verbis*:

*Art. 9º A impugnação mencionará:*

*(...)*

*§ 6º Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada.*

Desta feita, conclui-se, do acima exposto, que reputa-se não impugnada a matéria relacionada ao lançamento que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante, o que impede o pronunciamento do julgador administrativo em relação ao conteúdo do feito fiscal com esta matéria relacionado, restando, pois, definitivamente constituído o lançamento na parte em que não foi contestado.

Nota-se, portanto, que houve a preclusão processual, uma vez que não houve insurgência da Recorrente quanto à pretensão externada no lançamento. Ademais, a despeito de tal instituto, importante citar os ensinamentos de Fredie Didier Júnior, *in verbis*:

*“Entende-se que a preclusão está intimamente relacionada com o ônus, que, como se sabe, é situação jurídica consistente em um encargo do direito. A parte detentora de ônus deverá praticar ato processual em seu próprio benefício, no prazo legal, e de forma correta: se não o fizer, possivelmente este comportamento poderá acarretar conseqüências danosas para ela. (...) a preclusão decorre do não-atendimento de um ônus, com a prática de ato-fato caducificante ou ato jurídico impeditivo, ambos lícitos, conformes com o direito.*

Com isso, entendo que, no caso em apreço, ocorreu a preclusão consumativa, que é a extinção da faculdade de praticar um determinado ato processual em virtude de já haver ocorrido a oportunidade para tanto, ficando, portanto, o julgador impossibilitado de analisar a questão de mérito, posto que não impugnada pela Recorrente.

### **Da aplicação da penalidade à pessoa jurídica de direito público**

É sabido que, segundo redação original do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto 3.048/99, artigo 239, §9º, em créditos contendo obrigação principal lançados contra órgão público, havia previsão de exclusão da multa, de modo que cabia apenas ao agente público suportar a penalidade aplicada.

Não obstante, dada a nova redação ao citado dispositivo, pelo Decreto 6.042/07, a partir da competência 02/07, a multa passou a ser devida também pela pessoa jurídica de direito público, e não se encontra previsão na lei para sustentar a separação dos juros e da multa do principal da dívida. O Município de Francisco de Sá é, destarte, o sujeito passivo da obrigação tributária, que inclui seus acréscimos e acessórios (a partir da competência 02/07).

E veja-se que, no caso dos autos, não foi aplicada penalidade referente ao mês de janeiro/2007, quando ainda não estava em vigor a nova redação do art. 239, §9º do Regulamento da Previdência Social.

Diante do exposto, faz-se apropriada a atribuição da penalidade à pessoa jurídica, não sendo aceitável a autuação contra o gestor da época.

### **Da multa aplicada**

No caso dos autos, verifica-se que o auto de infração foi lavrado por ter o contribuinte, Município de Francisco Sá, omitido fatos geradores na GFIP, sendo-lhe aplicada a penalidade prevista no art. 32, §5º da Lei nº 8.212/1991, na redação vigente à época da ocorrência do fato gerador, ou seja, equivalente a 100% da contribuição devida e não declarada. Eis a redação do referido dispositivo:

*Art. 32, §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.*

No entanto, com o advento da Lei 11.941/09, o dispositivo acima transcrito fora revogado em sua totalidade, passando a regular a matéria o seu art. 32-A, inciso I, *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:*

*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."*

Diante da existência de uma nova lei dispendo de forma diversa sobre a penalidade a ser aplicada à conduta de apresentar GFIP com omissões ou erros, deve o Fisco perquirir sobre qual seria a legislação mais benéfica ao contribuinte, já que a novel legislação poderá retroagir nos termos do art. 106, II, alínea "c" do CTN, *in verbis*:

*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.*

Assim, a partir de uma análise no caso concreto de qual seria a penalidade mais favorável ao contribuinte, se de 100% do valor das contribuições omitidas ou de R\$ 20,00 para cada grupo de informações incorretas ou omissas, é que se definirá a norma que será aplicada.

Não se pode perder de vista, contudo, que existe entendimento de que, pela nova legislação instituída pela Lei nº 11.941/2009, o art. 32-A da Lei nº 8.212/1991 somente seria aplicado nos casos em que a omissão ou erro em GFIP não fosse acompanhado de supressão no pagamento da contribuição previdenciária, pois, quando houvesse também descumprimento da obrigação principal, seria aplicado somente o art. 44, I da Lei nº 9.430/1996, que dispõe:

*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.*

Este entendimento, contudo, não pode prevalecer.

Em primeiro lugar, a Lei nº 8.212/1991 é específica para disciplinar as contribuições previdenciárias e todas as obrigações principais e acessórias a elas inerentes. Somente nos casos em que a própria Lei nº 8.212/1991 remeter-se a outras normas é que serão estas aplicáveis, como ocorreu expressamente, a título de exemplo, com os seus arts. 35 e 35-A, ao se referirem aos art. 61 e 44 da Lei nº 9.430/1996, respectivamente.

Assim, se na disciplina da penalidade aplicável aos casos de descumprimento da obrigação acessória (GFIP apresentada com omissão ou incorreções ou GFIP não apresentada) a própria Lei nº 8.212/1991 já tipifica a conduta e impõe a penalidade, não fazendo qualquer ressalva quanto à existência ou não de pagamento, não há por que se perquirir sobre a aplicação de outro dispositivo legal, sendo aquela lei a específica para o caso concreto.

A referência feita pela Lei nº 8.212/1991 ao art. 44 da Lei nº 9.430/1996 somente ocorre no art. 35-A, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009 que tem sua aplicação limitada aos casos de descumprimento de obrigação principal, e não aos de descumprimento de obrigação acessória relacionado a GFIP, pois para este já teria sido introduzida pela mesma Lei nº 11.941/2009 a punição para os casos de não apresentação de GFIP, apresentação com incorreções relacionados ou não a fatos geradores.

Por outro lado, não existe razão para que o art. 32-A da Lei nº 8.212/1991 seja aplicado somente nos casos em que o descumprimento da obrigação acessória não for acompanhado, também, de diferenças de contribuições a recolher, já que o próprio dispositivo ou qualquer outro não faz essa ressalva.

Ao contrário, o inciso II deste mesmo dispositivo deixa evidente que a multa será paga *ainda que integralmente pagas* as contribuições previdenciárias, isto é, havendo ou não pagamento da contribuição, será aplicada a multa, o que ratifica o entendimento de que, mesmo havendo diferenças do tributo, deverá ser aplicado o dispositivo em comento.

Por essa razão é que não pode ser aplicado o art. 44, I da Lei nº 9.430/1996 como penalidade pelo descumprimento de obrigação acessória quando se tratar de contribuição previdenciária, estando sua aplicação por falta de declaração ou declaração inexata limitada aos tributos de outras espécies.

Portanto, no meu entendimento, o comparativo da norma mais favorável ao contribuinte deverá ser feito cotejando os arts. 32, §5º com o art. 32-A, I, ambos da Lei nº 8.212/1991, sendo aplicada a multa mais favorável ao contribuinte.

## Da Conclusão

Processo nº 10670.721607/2011-59  
Acórdão n.º 2301-003.071

S2-C3T1  
Fl. 9

---

Ante o exposto, conheço do Recurso Voluntário do contribuinte e lhe concedo PARCIAL PROVIMENTO, apenas para que seja aplicada a multa do art. 32-A da Lei nº 8.212/1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009, se esta lhe for mais benéfica.

É como voto.

Sala das Sessões, em 19 de setembro de 2012

Leonardo Henrique Pires Lopes