



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

Processo nº 11020.002307/2009-70
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2301-002.500 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de janeiro de 2012
Matéria Auto de Infração
Recorrente MADARCO S.A. INDÚSTRIA E COMÉRCIO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Previdenciárias

Período de Apuração: 01/10/2006 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.

INEXISTÊNCIA DE 0.

Não há duplicidade na multa aplicada, pois a sanção pelo atraso no pagamento da contribuição está sujeita à penalidade prevista no art. 61 da Lei nº 9.430/1996 c/c o art. 35 da Lei nº 8.212/1991, com a nova redação dada pela Lei nº 11.941/1991, sendo que a penalidade decorrente da omissão em GFIP deve observar o disposto no art. 32-A da Lei nº 8.212/1991 com a redação da Lei nº 11.941/2009, se mais benéfica do que a prevista no art. 32, §5º da Lei nº 8.212/1991, ou seja, penalidades distintas para fatos distintos.

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). Vencido o Conselheiro Marcelo Oliveira, que votou em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para determinar que a multa seja recalculada, nos termos do 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

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Marcelo Oliveira (Presidente), Adriano Gonzales Silverio, Damiao Cordeiro de Moraes, Mauro Jose Silva e Leonardo Henrique Pires Lopes.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração nº 37.211.983-2 lavrado em face de MADARCO S.A. INDUSTRIA E COMERCIO, do qual foi notificada em 10/07/2009, em virtude da informação parcial, nas Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP, da comercialização da sua produção no mercado interno relativamente às competências de 01/10/2006 a 31/12/2007, as quais servem de base para a apuração da contribuição previdenciária devida pela agroindústria.

Tal conduta, conforme afirma o Relatório Fiscal (fls. 11 e seguintes), foi tipificada como infração à legislação previdenciária por força do art. 32, inciso IV, da Lei nº 8.212/91 e alterações posteriores, sendo observado o disposto no art. 106, inciso II, alínea "c" do CTN (retroatividade da multa mais benéfica), restando, assim, aplicada a multa prevista no art. 32-A, "caput", inciso II e parágrafos 2º e 3º da MP nº 449, de 03/12/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, no valor de R\$ 3.500,00 (três mil e quinhentos reais)

Às fls. 13, o auditor fiscal afirmou que deveria ser comparada a multa de mora prevista no art. 35 somada à multa por omissão em fatos geradores em GFIP do art. 32, §5º, ambos da Lei nº 8.212/1991, com a multa de ofício do art. 44, I da Lei nº 9.430/1996 somada à multa do art. 32-A, inciso I, e §3º, inciso II da Lei nº 8.212/1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009.

Assim, no caso concreto, teria sido mais favorável a legislação nova, razão pela qual foi lavrado o Auto de Infração nº 37.211.985-9, referente à multa de ofício no percentual de 75% (art. 44, I da Lei nº 9.430/1996), bem como o presente Auto de Infração nº 37.211.983-2, referente à multa de R\$ 20,00 por cada informação incorreta, observado o limite mínimo de R\$ 500,00 por competência (art. 32-A da Lei nº 8.212/1991, com redação da Lei nº 8.212/1991).

Esclarece ainda o Relato do Fisco que o contribuinte, durante a ação fiscal, efetuou a retificação das GFIP, entregando documentos retificadores, restando configurado, portanto, o recolhimento parcial do valor devido após o início do procedimento fiscal.

Todavia, afirma o Relatório que tal situação não é apta a afastar a aplicação da penalidade cabível pelo descumprimento da obrigação acessória de declarar contribuições devidas, dado o não cumprimento espontâneo do referido dever instrumental, o que enseja, portanto, a aplicação da multa.

Consta ainda nos autos despacho da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre – RS (fls 44) determinando, em virtude das determinações expressas de dispositivos legais acerca da competência territorial e por matéria das Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ), o encaminhamento do presente processo à DRJ/STM/RS para que fosse devidamente julgado.

Irresignada, a Recorrente apresentou impugnação ao referido Auto de Infração, arguindo a inexistência de obrigações acessórias a cumprir, em virtude da apresentação de GFIP'S retificadoras e do recolhimento parcial das contribuições incidentes sobre os valores em comento, tendo obtido, em primeira instância, procedência parcial do seu pedido, pois o crédito tributário referente ao Auto de Infração foi mantido em parte, conforme se depreende da ementa a seguir transcrita:

AUTUAÇÃO NO CFL 78. LEGISLAÇÃO APLICÁVEL. ERRO NO CRITÉRIO DE VERIFICAÇÃO DA MULTA MAIS BENÉFICA

A penalidade prevista no art. 32-A (Auto de infração no código de fundamento legal 78) somente se aplica enquanto multa isolada, isto é, quando não houver falta de recolhimento das contribuições relacionadas às informações omitidas em GFIP, pois do contrário, com a multa de ofício, a omissão de informações em GFIP será penalizada em conjunto com a falta de pagamento.

Na aplicação da legislação tributária, a lei retroage quando comina penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

As multas a serem comparadas devem ser apuradas pela metodologia de cada legislação e cotejadas entre si em relação à mesma infração, salvo em relação às infrações penalizadas em conjunto.

Impugnação Procedente em Parte.

Crédito Tributário Mantido em Parte

No voto da decisão recorrida, ficou consignado que a multa de ofício já englobaria aquela aplicada em razão de omissão em GFIP de fatos geradores de contribuições não pagas, tendo o novo art. 32-A da Lei nº 8.212/1991 aplicação limitada aos casos em que não houver diferença de contribuição previdenciária a pagar. Assim, como o auto de infração em comento se referia à multa por omissão em GFIP com saldo de contribuição previdenciária a pagar, foi feito o cálculo, reduzindo-se de R\$ 3.500,00 para R\$ 3.000,00 o valor da penalidade no presente Auto de Infração.

Não satisfeita com a decisão proferida, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário, alegando em suma:

a) A inexistência de descumprimento de dever instrumental (obrigação acessórias), em virtude da retificação das informações e do pagamento parcial realizado;

b) A necessidade de ser relevada a multa cominada.

Assim, vieram os autos a este Conselho de Contribuintes por meio de Recurso Voluntário.

Sem Contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Leonardo Henrique Pires Lopes, Relator

Dos Pressupostos de Admissibilidade

Presentes os pressupostos de admissibilidade do presente recurso, passo ao seu exame.

Mérito

Preclusão sobre matérias não impugnadas

O auto de infração em comento refere-se à omissão em GFIP de fatos geradores da contribuição previdenciária.

Nas razões recursais ora em apreço, a Recorrente não 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.

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 consequências 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 contestada pela Recorrente.

Da multa aplicada

Nos autos em comento, verifica-se que o Auditor Fiscal, quando do cálculo da multa aplicada em razão da omissão em GFIP das contribuições previdenciárias, entendeu que deveria ser feito o comparativo entre a legislação anterior e a atual da seguinte forma: (I) legislação anterior: multa de mora, prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/1991, somada à multa por omissão em GFIP de fatos geradores, prevista no art. 32, §5º da Lei nº 8.212/1991; (II) multa de ofício prevista no art. 44, I da Lei nº 9.430/1996 somada à multa por omissão em GFIP de fatos geradores, prevista no art. 32-A da Lei nº 8.212/1991.

A decisão recorrida, por sua vez, identificou erro no cálculo da referida multa, uma vez que a multa instituída no art. 32-A da Lei nº 8.212/1991 teria aplicação limitada apenas aos casos em que a omissão em GFIP não fosse acompanhada da supressão do pagamento da contribuição previdenciária.

Assim, foi dado parcial provimento do recurso para excluir da presente autuação as competências em que todos os valores omitidos em GFIP também não tenham sido objeto de tributação, deixando no presente auto de infração apenas as competências em que houve omissão em GFIP e pagamento parcial da contribuição.

Em que pese o erro na metodologia utilizada pela fiscalização, uma vez que o erro no preenchimento de GFIP já teria sido apenado juntamente com a multa de ofício prevista no art. 44, I da Lei nº 9.430/1996, o fato é que o entendimento deste Relator é pela aplicação da multa por omissão em GFIP prevista no art. 32-A da Lei nº 8.212/1991, com a nova redação dada pela Lei nº 11.941/2009, quando esta fosse mais benéfica do que aquela prevista no art. 32, §5º da Lei nº 8.212/1991.

Para melhor compreensão, cabe trazer alguns esclarecimentos sobre a questão

Os fatos geradores omitidos em GFIP ocorreram quando ainda vigorava a redação anterior do art. 32, §5º da Lei nº 8.212/1991, que impunha multa 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 dispondo 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 nova 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, como é o caso da decisão recorrida, 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.

Ocorre que 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. E quanto às contribuições previdenciárias, somente nos casos de descumprimento de obrigação principal, por expressa referência do art. 35-A da Lei nº 8.212/1991.

Portanto, no meu entendimento, o comparativo da norma mais favorável ao contribuinte, diante de omissão em GFIP, 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.

No caso dos autos, verifica-se que as competências nele especificadas já foram apenadas com a multa do art. 32-A, I da Lei nº 8.212/1991, que seriam possivelmente a mais favorável ao contribuinte.

Contudo, não se pode perder de vista que diante do baixo valor das contribuintes omitidas pelo contribuinte, algumas em quantia inferior a R\$ 500,00, limite mínimo previsto para a penalidade, nos termos art. 32-A da Lei nº 8.212/1991, a aplicação do art. 32, §5º da Lei nº 8.212/1991 pode ser mais favorável à Recorrente.

Ressalte-se, contudo, que o comparativo deve ser feito isoladamente entre o art. 32, §5º da Lei nº 8.212/1991, na sua redação anterior, e o art. 32-A da Lei nº 8.212/1991, introduzido pela Lei nº 11.941/2009, sem, contudo, adicioná-las às multas de mora e de ofício, respectivamente.

Da Conclusão

Ante o exposto, conheço do Recurso Voluntário e DOU-LHE PARCIAL PROVIMENTO apenas para que para o descumprimento da obrigação acessória em comento seja punido com a multa do art. 32-A da Lei nº 8.212/1991, introduzido pela Lei nº 11.941/2009, somente quando for mais favorável ao contribuinte do que aquela prevista no art. 32, §5º da Lei nº 8.212/1991, na sua redação anterior.

É como voto.

Sala das Sessões, em 18 de janeiro de 2012.

Leonardo Henrique Pires Lopes