



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

**Processo nº** 11030.722167/2011-55  
**Recurso nº** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão nº** 2302-003.583 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 20 de janeiro de 2015  
**Matéria** Remuneração de Segurados  
**Recorrentes** BIGOLIN MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO LTDA.  
FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2008

**REMUNERAÇÃO DE SEGURADOS VALORES EXTRA-FOLHA**

Integram o salário de contribuição dos segurados empregados os valores contidos em recibos de pagamentos "por fora" examinados pelo Fisco, que inclusive apresentavam os descontos referentes à parte dos empregados.

**RETIFICAÇÃO DO LANÇAMENTO**

A incorreção fática permite a alteração do lançamento, não implicando em violação ao princípio da imutabilidade do lançamento tributário. Trata-se somente de corrigir erros de cálculos, sem prejudicar a essência, o motivo da autuação.

DECADÊNCIA. O Supremo Tribunal Federal, através da Súmula Vinculante nº 08, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 24/07/91. Tratando-se de tributo sujeito ao lançamento por homologação, que é o caso das contribuições previdenciárias, devem ser observadas as regras do Código Tributário Nacional - CTN. Assim, comprovado nos autos o pagamento parcial, aplica-se o artigo 150, §4º; caso contrário, aplica-se o disposto no artigo 173, I.

Caso tenha ocorrido dolo, fraude ou simulação não será observado o disposto no art. 150, parágrafo 4º do Código Tributário Nacional, sendo aplicado necessariamente o disposto no art. 173, inciso I, independentemente de ter havido o pagamento antecipado.

**MULTA MORATÓRIA E MULTA DE OFÍCIO**

A multa moratória deve ser aplicada conforme previa o art. 35, II, da Lei nº 8.212/1991, com a redação vigente à época dos fatos geradores para as competências até 11/12/2008. Para a competência 12/2008, há que ser aplicado o artigo 35-A, da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela MP nº 449/2008,

convertida na Lei n.º 11.941/2009, multa de ofício. Não recolhendo na época própria o contribuinte tem que arcar com o ônus de seu inadimplemento.

#### MULTA QUALIFICADA

É cabível a aplicação da multa constante do artigo 44, inciso I, da Lei n.º 9.430/96, duplicada na forma como disposto pelo parágrafo 1º, quando restar comprovada a situação fraudulenta, visando a elisão do recolhimentos das contribuições previdenciárias.

#### AUTO-DE-INFRAÇÃO. GFIP. DADOS NÃO CORRESPONDENTES A TODOS OS FATOS GERADORES.

Constitui infração a apresentação de GFIP com dados não correspondentes a todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias, conforme artigo 32, Inciso IV e §5º, da Lei n.º 8.212/91.

#### RETROATIVIDADE BENIGNA. GFIP. MEDIDA PROVISÓRIA N.º 449. REDUÇÃO DA MULTA.

As multas em GFIP foram alteradas pela Medida Provisória n.º 449 de 2008, que beneficiam o infrator. Foi acrescentado o art. 32-A à Lei n.º 8.212.

Conforme previsto no art. 106, inciso II do CTN, a lei aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Recurso de Ofício Negado

Recurso Voluntário Provido em Parte

Acordam os membros da Segunda Turma Ordinária da Terceira Câmara da Segunda Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso de Ofício, acatando as retificações propostas pelo Fisco, mantendo o lançamento apenas quanto às diferenças entre as bases de salário de contribuição declaradas em GFIP e as efetivamente pagas, conforme apurado nos recibos extra-folha. Por unanimidade de votos, pelo provimento parcial do Recurso Voluntário, para que a multa dos Autos de Infração de Obrigação Principal DEBCAD's 37.340.907-9 e 37.340.908-7, seja aplicada considerando às disposições contidas no artigo 35, II da Lei n.º 8.212/91, na redação dada pela Lei n.º 9.876/99, para o período anterior à entrada em vigor da Medida Provisória n.º 449 de 2008, ou seja até a competência 11/2008 e para que no Auto de Infração de Obrigação Acessória, DEBCAD 37.340.906-0, lavrado no CFL 68, a multa aplicada seja recalculada considerando as disposições do artigo 32-A, inciso I, da Lei n.º 8.212/91, na redação da Lei n.º 11.941/2009, somente na estrita hipótese de o valor multa assim calculado se mostrar menos gravoso ao Recorrente, em atenção ao princípio da retroatividade benigna prevista no art. 106, II, 'c' do CTN.

Fez sustentação oral: Rafael Veríssimo Siquero OAB/PR 65.740

Liege Lacroix Thomasi – Relatora e Presidente

Processo nº 11030.722167/2011-55  
Acórdão n.º **2302-003.583**

**S2-C3T2**  
Fl. 7.298

---

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Liege Lacroix Thomasi (Presidente), André Luis Mársico Lombardi, Arlindo da Costa e Silva, Theodoro Vicente Agostinho, Leo Meirelles do Amaral.

CÓPIA

## Relatório

Trata o presente de Recurso Voluntário interposto contra decisão de primeira instância, consubstanciada no Acórdão de fls. 7240/7269, que julgou procedente em parte o lançamento constante dos seguintes Autos de Infração, lavrados em 23/11/2011 e cientificados ao sujeito passivo em 25/11/2011:

Auto de Infração de Obrigação Principal – AIOP DEBCAD 37.340.907-9, relativo às contribuições patronais e para o seguro acidente do trabalho incidentes sobre valores pagos aos segurados empregados através de recibos e não constantes das folhas de pagamento, tampouco informados em GFIP, nas competências de 01/2006 a 12/2008;

Auto de Infração de Obrigação Principal – AIOP DEBCAD 37.340.908-7, relativo às contribuições previdenciárias referentes à cota dos segurados empregados incidentes sobre valores pagos através de recibos e não constantes das folhas de pagamento, tampouco informados em GFIP, nas competências de 01/2006 a 12/2008;

Auto de Infração de Obrigação Principal – AIOP DEBCAD 37.340.909-5, relativo às contribuições arrecadadas para as terceiras entidades incidentes sobre valores pagos através de recibos e não constantes das folhas de pagamento, tampouco informados em GFIP, nas competências de 01/2006 a 12/2008, e

Auto de Infração de Obrigação Acessória – AIOA, DEDCAD 37.340.906-0, lavrado no Código de Fundamento Legal 68, em virtude do descumprimento do artigo 32, inciso IV, §5º, da Lei n.º 8.212/91 e artigo 225, inciso IV do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99, com multa punitiva aplicada conforme dispõe o artigo 32, § 5º da Lei n.º 8.212/91 e artigo 284, inciso II, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99, por não ter informado nas Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP's do período de 01/2006 a 12/2008, todos os valores pagos aos segurados empregados

O Acórdão recorrido assim se manifesta quanto à motivação do lançamento:

*O Relatório Fiscal (fls. 105/121) informa, em síntese, que:*

*1) A auditoria fiscal foi demandada pelo Ministério Público Federal de Erechim, que relatou a existência do Procedimento Investigatório Criminal nº 1.29.018.000026/2010-75, iniciado a partir de Relatório de Fiscalização do Ministério do Trabalho e Emprego, que noticiou supostos fatos ilícitos praticados pela administração da empresa e realizou a apreensão de diversos recibos com pagamento de salários “por fora”.*

*2) Através de procedimento de busca e apreensão realizado pelos auditores do Ministério do Trabalho e Emprego com autorização da Justiça Federal de Erechim, teriam sido apreendidos junto ao sujeito passivo diversos recibos de pagamentos de salários a empregados, de valores “extra-folha” sem o lançamento na contabilidade da empresa, evidenciando a tentativa do sujeito passivo de frustrar, de maneira fraudulenta, o conhecimento pelo Fisco do fato gerador.*

3) Os recibos apreendidos foram disponibilizados pelo Ministério Público Federal à autoridade fazendária para que houvesse a constituição do crédito tributário e a elaboração da Representação Fiscal para Fins Penais em caso de constatação, em tese, de ilícitos penais.

4) Os documentos apreendidos foram analisados pela Fiscalização que constatou o pagamento de valores "extra-folha" a empregados.

A relação dos segurados beneficiados com os referidos pagamentos, consta em planilhas por estabelecimento e competência, a partir de 01/2006 até 02/2010. As planilhas estariam anexadas ao presente processo e identificam os empregados por nome e PIS e contém os valores extraídos dos recibos de pagamentos apreendidos na empresa. Os documentos que originaram os lançamentos teriam sido copiados e estariam integrando o processo, separados por competência do pagamento.

5) Os valores pagos através dos recibos apreendidos não constariam nas folhas de pagamentos e não estariam contabilizados nas contas que identificam os gastos da empresa com pessoal no período de 2006 a 2010. A contabilidade registra somente os lançamentos referentes à folha de pagamento, que estaria devidamente declarada para a Secretaria da Receita Federal do Brasil em GFIP.

6) O lançamento das contribuições sociais previdenciárias a cargo da empresa foi feito com base nos valores contidos nos recibos apreendidos (item 6.4 do Relatório Fiscal).

7) Os recibos de pagamentos "por fora" examinados pela Fiscalização apresentavam os descontos referentes à parte dos empregados. Para apurar o valor devido pela empresa a título de contribuição dos empregados foi efetuado o cálculo dos valores devidos considerando a soma dos salários declarados na GFIP com o valor pago "extra-folha", para fins de enquadramento na alíquota correta e do teto do salário de contribuição em cada período.

8) Não houve qualquer recolhimento ou declaração em GFIP por parte do sujeito passivo, em relação às contribuições lançadas no presente Auto de Infração, visto que pagas "extra-folha".

9) A Fiscalização teria constatado a ocorrência de fraude nas relações trabalhistas e previdenciárias estabelecidas entre o sujeito passivo e seus empregados, razão pela qual aplicou os prazos previstos no inciso I, art. 173 do CTN com relação à decadência e duplicou a multa de ofício nas competências 12/2008 e 13/2008, amparada no parágrafo único do art. 44 da Lei 9.430/1996.

A recorrente impugnou a autuação e do exame da mesma a DRJ em Porto Alegre/RS, entendeu por converter o julgamento em diligência, fls. 6445/6446, para que fosse

elaborado um relatório conclusivo onde ficasse evidenciado que os recibos apreendidos disponibilizados pelo Ministério Público Federal à autoridade fazendária, correspondiam, efetivamente, a pagamentos de valores extra-folha.

Em resposta, ao solicitado o Fisco elaborou relatório explicitando os motivos que o levaram a concluir pela existência de pagamentos extra-folha. Informa, ainda, que em diligência realizada na Justiça do Trabalho em Erechim constatou que diversos empregados do contribuinte confirmaram a prática de salários por fora e junta cópias das peças processuais.

O contribuinte foi cientificado do resultado da diligência, se manifestou e através da Resolução de fls. 6803/ 6809, a DRJ converteu novamente o julgamento em diligência para que o Fisco retificasse os lançamentos pelo que expõe:

*As ações trabalhistas trazidas aos autos pela fiscalização, corroboram a existência de pagamentos “extra-folha”, porém os valores postulados e reconhecidos em sentença se referem, via de regra, a diferenças de remuneração paga “por fora” na ordem de R\$ 150,00 a R\$ 250,00 (aproximadamente 20% a 30% da remuneração do segurado). Estas informações, cotejadas com os valores constantes nas folhas de pagamento e com os valores dos recibos apurados nos autos, autorizam concluir que a remuneração efetiva do segurado no período autuado era aquela constante no **recibo**. Portanto, os valores dos recibos apreendidos não devem ser somados aos das folhas de pagamento para compor a remuneração de cada segurado.*

*Assim, os recibos apreendidos correspondem à remuneração real e, como parte desta remuneração foi reconhecida em folha de pagamento, contabilizada e declarada em GFIP, apenas a diferença, ou o excedente aos valores já declarados em GFIP é que deve ser considerado remuneração/salário-de-contribuição não declarado e passível de lançamento fiscal.*

*Tendo em vista o exposto, e considerando a falta de elementos nos autos que possibilite o recálculo das contribuições devidas, a Turma vota por baixar esse processo em diligência para que a autoridade lançadora retifique o crédito, na forma a seguir especificada:*

### **REMUNERAÇÃO**

*1) O Auditor Fiscal deverá recalcular as **Bases de Cálculo** da parte patronal, desta feita considerando os valores contidos nos recibos e os valores informados em GFIP:*

*1.1) Quando o valor constante no recibo for maior que o valor declarado em GFIP, considerar que a remuneração total do segurado é o valor do recibo, caso em que o lançamento deve se resumir à diferença entre o valor do recibo e o da GFIP;*

*1.2) Quando o valor constante no recibo for menor que o valor declarado em GFIP, considerar que a remuneração total do segurado é o valor da GFIP e para os segurados nesta situação não haverá lançamento;*

*1.3) Quando houver recibo para segurado que não está declarado na GFIP, o lançamento deverá ser do valor integral constante no recibo.*



*Obs: Na hipótese de ocorrência de outras situações não contempladas nos itens 1.1 a 1.3, relatá-las, detalhando o procedimento adotado.*

*A manifestação fiscal deverá vir acompanhada dos seguintes demonstrativos:*

- a) das diferenças de base de cálculo, por segurado e somadas mensalmente, indicando a remuneração total, a remuneração declarada e a remuneração omitida, e*
- b) da retificação dos levantamentos, onde deverá constar mensalmente, a base de cálculo lançada, a base de cálculo subtraída e a base de cálculo remanescente*

### CONTRIBUIÇÃO DO SEGURADO

- 2) O Auditor Fiscal deverá recalcular as diferenças de contribuições devidas pelos segurados considerando como salário-de-contribuição os valores contidos nos recibos.*

*Calcular a contribuição conforme as alíquotas aplicáveis, deduzindo as contribuições descontadas dos segurados já declaradas em GFIP.*

*A manifestação deve vir acompanhada do demonstrativo de retificação do lançamento onde deve constar, por segurado, a contribuição devida, o desconto já efetivado e o valor não descontado, acompanhado do somatório mensal, além de outras informações que julgar relevantes para a demonstração solicitada.*

### 3) MULTA. RETROATIVIDADE BENIGNA

*O lançamento abrange competências anteriores à modificação da Lei nº 8.212/1991 pela MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009.*

*Verificar se a retificação do crédito provocou alterações na multa (percentual), considerando-se as disposições da alínea "c" do inciso II do artigo 106 do CTN, que determina a aplicação da legislação posterior se cominar penalidade menos severa do que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática. Em caso afirmativo, re-elaborar o demonstrativo da multa aplicada, recalculando o seu valor.*

### 4 MULTA. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. GFIP. OMISSÃO DE FATOS GERADORES

*Recalcular e demonstrar a multa por descumprimento de obrigação acessória, objeto do Auto de Infração Debcad nº 37.340.906-0.*

*O contribuinte deverá ser cientificado desta diligência e de seu resultado, abrindo-lhe prazo para manifestação.*

Informação Fiscal de fls. 6816/6818, retifica os valores lançados mantendo apenas as diferenças apuradas entre o valor constante dos recibos extra-folha e os valores declarados em GFIP como salário de contribuição. Aduz que para atender ao solicitado elaborou planilhas que junta e recalculou as multas aplicadas nos autos de infração de obrigação acessória.

O contribuinte foi cientificado do resultado da diligência e se manifestou, fls. 7122/7124, dizendo que os recálculos mencionados são jurídica e faticamente inconsistentes porque a retificação do lançamento sob novos critérios jurídicos em decorrência de outra valoração dos fatos colide com o artigo 146, do Código Tributário Nacional e contradita todos os tópicos apontados pela diligência.

Acórdão de fls. 7240/7269, julgou o lançamento procedente em parte, acatando a retificação proposta, à exceção da nulidade do Auto de Infração de Obrigação Acessória lavrado no CFL 68, mantendo a multa aplicada, por entender que a aplicação da multa mais benéfica somente tem lugar quando da quitação do débito.

Frente ao valor exonerado com a retificação, foi interposto Recurso de Ofício a este Colegiado.

Ainda inconformado com a decisão exarada, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário, onde alega em síntese:

- a) a arguição de nulidade já oposta na impugnação, em vista das inconsistências formais do lançamento, porque os recibos não são recibos, não contém assinaturas e contém borrões, rasuras, emendas e informações genéricas. São papéis de trabalho, cuja compreensão exata só pode ter quem os elaborou;
- b) que a autoridade fiscal cometeu erros porque o Fiscal do Ministério do Trabalho se utilizou da força coercitiva do Estado para tomar à força milhares de documentos, entre eles os recibos;
- c) que os documentos não foram solicitados à empresa e esta não impediu, nem dificultou a fiscalização;
- d) que o Fisco deu crença incondicional a versões insubsistentes e maliciosas;
- e) que a verdade relatada pelo fisco do Ministério do Trabalho é fruto de ilações pessoais;
- f) que os recibos são apenas papéis de trabalho e que do confronto com as folhas se vê que os descontos do INSS e IRPF são exatamente iguais;
- g) que os recibos não tem força probatória e a doutrina e a jurisprudência são claras ao dizer que a prova documental deve demonstrar a totalidade da verdade ou fato que se queira demonstrar;



- h) que os lançamentos carecem de certeza e não podem se basear em presunções;
- i) que a decisão de primeira instância é nula porque adota critérios divergentes em relação aos lançamentos;
- j) que não foi exarado nenhum ato anulando os AI's e tampouco existe AI complementar para formalizar a nova situação jurídica;
- k) que é inadmissível a retificação pelo órgão julgador;
- l) que a reconstituição das bases tributáveis através de planilhas é ato nulo;
- m) que como consequência da retificação temos a decadência, porque a ciência da decisão se deu em 12/12/2013, estando decadentes os novos lançamentos de 2006 e 2007;
- n) que a descrição dos fatos está ausente na peça autuatória;
- o) que a multa pelo descumprimento de obrigação acessória não pode ser aplicada porque é vedada a aplicação cumulativa de penalidades;
- p) a multa não tem suporte legal e deve ser cancelada;
- q) que não pode subsistir a multa de 150% porque as eventuais falhas ou deficiências havidas são apenas fatos culposos que não tipificam a prática de crime tributário;
- r) que inexistente omissão de receita, inexistindo sonegação e por isso a multa deve ser cancelada;
- s) que não houve intuito doloso de ocultar rendimentos ao Fisco, ou impedir o conhecimento do fato gerador, porque as imputações promovidas tem assento em dados extraídos da escrituração e do vasto documentário apreendido que estava arquivado no estabelecimento.
- t) Por fim requer a nulidade ou improcedência do lançamento.
- u) É o relatório.

## Voto

Conselheira Liege Lacroix Thomasi, Relatora

Os recursos de Ofício e Voluntário cumpriram com os requisitos de admissibilidade, frente ao valor de alçada e a tempestividade, respectivamente, devendo ser conhecidos e examinados.

### RECURSO DE OFÍCIO

A decisão *a quo* acatou a retificação proposta pela autoridade fiscal autuante que manteve no lançamento apenas as diferenças apuradas entre os valores declarados em GFIP como salário-de-contribuição dos segurados e aqueles constantes dos recibos extra-folha de pagamento.

De acordo com o exame dos autos é de se ver que procede a retificação efetuada e amparada na Informação Fiscal de fls. 6816/6818, que especificou nas planilhas e discriminativos juntados os valores que serviram de base para o lançamento, os valores excluídos e os valores mantidos.

Com efeito, como a base do lançamento foram as diferenças apuradas do confronto efetuado entre as folhas de pagamento, as GFIP's e os recibos onde constavam valores que não estavam nas folhas de pagamento, os valores constantes do auto de infração deveriam se restringir apenas às diferenças e não a totalidade do consignado nos recibos.

Portanto, está correta a retificação e frente ao valor exonerado com a retificação, foi interposto Recurso de Ofício a este Colegiado, que deve negar provimento ao mesmo.

### RECURSO VOLUNTÁRIO

#### Nulidade da Autuação

A recorrente alega em sua razões a nulidade da autuação porque os documentos que serviram de base para o lançamento são impróprios, uma vez que se tratam apenas de papéis de trabalho apócrifos, rasurados e com informações genéricas.

Informo à recorrente que do exame dos autos, onde estão colacionados o relatório fiscal, as informações fiscais prestadas em sede de diligência e várias cópias de documentos que sustentaram o lançamento, entendo que está mais do que provada a existência de valores pagos aos segurados que prestaram serviço à sociedade empresária e que não constavam das suas folhas de pagamento. O fato dos ditos "recibos" não conterem assinatura dos segurados não desvirtua a sua natureza que foi formalizar o pagamento de valores pela prestação de serviços efetuada. Ademais, os autos trazem diversas informações da forma como eram pagos os valores, de como eram controlados tais pagamentos, que constavam de recibos que ficavam acondicionados em lugares diversos daqueles onde estavam os demais

documentos que integrariam a folha de pagamento normal da empresa, o funcionário responsável pela confecção e guarda de tais documentos confirmou os fatos para a Justiça do Trabalho e estes valores foram lá reclamados e decidido que sim, se referiam à remuneração por serviços prestados. Portanto, se os documentos foram obtidos através de fiscalização realizada pelo Ministério do Trabalho isto em nada altera o lançamento, ao contrário, reforça a presente autuação, já que inclusive naquela esfera já foi decidido que existia remuneração extra-folha. Por isso, também é inócua a assertiva de que o lançamento se baseou em ilações do Fiscal do Trabalho e em manifestações insubsistentes e maliciosas dos reclamantes na Justiça do Trabalho supondo que existiam valores pagos fora da folha. Os fatos foram apurados pela fiscalização trabalhista, houve manifestação da Justiça do Trabalho quando provocada, existem provas documentais que comprovam a existência de pagamento de salários e a Receita Federal do Brasil foi comunicada para proceder a cobrança das contribuições previdenciárias devidas, bem como observar o cumprimento das obrigações acessórias, o que foi feito através da presente autuação.

Ademais, a força probante dos documentos é inerente aos mesmos, ou seja, é irrelevante se foi a Fiscalização do Trabalho ou da Receita Federal do Brasil que primeiro obteve as provas, mas elas são válidas e sustentam as respectivas autuações de um ou outro órgão, conforme a finalidade de cada um.

Quanto ao fato de que não obstaculizou a ação fiscal e por isso o Fisco errou ao autuar, entendo totalmente inócua a assertiva, porquanto o Fisco tem o dever legal de provar a existência do fato gerador e o lançamento fiscal goza de presunção de legitimidade, cabendo ao contribuinte o ônus da prova em contrário. O Fisco provou a existência do fato gerador com base nos documentos que embasaram autuação também do Ministério do Trabalho e que foram levados à Justiça Trabalhista, onde foram reconhecidos como capazes de sustentar o pagamento efetuado a segurados. Portanto, o Fisco não atuou discricionariamente, até porque o lançamento foi precedido de regular procedimento de fiscalização, com a análise minuciosa de documentação, que tem por finalidade a busca da verdade material, que é um dos pilares e uma decorrência do princípio da legalidade. Foram identificados perfeitamente os elementos que serviram de base para a apuração dos fatos geradores, ao que, sem sombra de dúvida, atende o relatório fiscal e informações fiscais prestadas ao longo do procedimento administrativo.

### Retificação do Débito pelo Órgão Julgador

A recorrente alega também a nulidade da decisão de primeira instância porque não poderia ter retificado o débito e porque adotou critérios divergentes do que expostos na autuação, além do que não foi exarado qualquer ato anulando os autos de infração e tampouco existe auto complementar para formalizar a nova situação jurídica.

Sobre o assunto é de se ver que de acordo com o Código Tributário Nacional, a constituição do crédito tributário é de competência da autoridade administrativa e uma vez constituído o crédito tributário, através do lançamento, e regularmente notificado o sujeito passivo, a autoridade fiscal não mais poderá modificá-lo, por força do chamado princípio da imutabilidade do lançamento tributário, consagrado no artigo 145 do CTN:

*“Art. 145. O lançamento regularmente modificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:*

*I – impugnação do sujeito passivo;*

*II – recurso de ofício;*

*III – iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no art. 149”.*

Portanto, tendo sido o sujeito passivo regularmente notificado do lançamento, não há possibilidade de sua alteração, **salvo nas hipóteses constantes do artigo transcrito**, como destaca Rosa Junior do Manual de Direito Financeiro & Direito Tributário. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, pp. 478/479:

*“O princípio da imutabilidade do lançamento está consagrado no art. 145 do CTN, ao prescrever que o lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado nos seguintes casos: a) impugnação do sujeito passivo, administrativa ou judicialmente, visando a beneficiá-lo; b) recurso de ofício, porque quando a autoridade reconhecer, total ou parcialmente, o direito do contribuinte, é obrigada a recorrer de sua decisão à autoridade superior, por contrária à Fazenda; c) iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no art. 149. O princípio da imutabilidade do lançamento decorre de um princípio maior, enunciado no art. 5º, XXXVI, da Constituição Federal, pelo qual a lei não poderá prejudicar o ato jurídico perfeito”.*

Destarte, se a autoridade fiscal cometeu qualquer irregularidade, contrária ao interesse do sujeito passivo, ele tem a oportunidade de anulá-lo por meio do exercício da defesa administrativa ou através de ação judicial. E, da mesma forma, a autoridade administrativa julgadora entendendo que o lançamento tributário não traduz a realidade dos fatos, seja pelo fato de contribuinte comprovar o pagamento da obrigação tributária, seja em razão do provimento das razões formuladas voltadas a demonstrar a existência de vícios ocorridos no lançamento fiscal ou ainda no exercício da verdade material, o lançamento deve ser retificado e de tal decisão recorrido de ofício à autoridade hierarquicamente superior, desde que ultrapassado o limite liberatório previsto na legislação tributária, para reexame da matéria.

No caso em exame, diz-se que ocorreu erro de fato, porque os elementos foram erroneamente avaliados pelo auditor fiscal quando examinou as situações existentes no sujeito passivo. Ou seja, o fiscal corretamente constatou a existência de pagamentos efetuados aos segurados, através de recibos, sem a sua inclusão nas folhas de pagamento, mas quando do lançamento no auto de infração, lançou os valores totais da remuneração percebida, quando deveria ter descontado aqueles que já tinham sido informados em GFIP pelo sujeito passivo como salário de contribuição.

Frente a estas circunstâncias avaliadas e percebidas pela autoridade julgadora de primeira instância, é que os autos baixaram em diligência para manifestação fiscal sobre o assunto, sobrevindo a retificação efetuada para descontar da base de cálculo os valores já informados em GFIP e que, portanto, já haviam sido oferecidos à tributação previdenciária, restando no lançamento apenas os valores efetivamente pagos extra-folha.

Assim sendo, é improcedente a assertiva da recorrente de que a decisão *a quo* alterou os critérios jurídicos do lançamento, porque tal fato não ocorreu. O erro direito pressupõe a avaliação equivocada dos fundamentos jurídicos que autorizam o Fisco a realizar o lançamento tributário e isto não aconteceu no presente procedimento. Não houve alteração proveniente da incorreção dos critérios e conceitos jurídicos que fundamentaram o lançamento.

No caso em questão, apenas ocorreu uma incorreção fática que permitiu a alteração do lançamento, sem que o fato implicasse em violação ao princípio da imutabilidade do lançamento tributário. Tratou-se somente de corrigir erros de cálculos, sem que fosse prejudicada a essência do lançamento.

Pelo exposto, é também inócua a alegação de que o auto de infração não foi anulado e nem lavrado um substituto, porque não é o caso de nulidade, já que não ocorreu erro de direito, ou seja, concernente à incorreção dos critérios e conceitos jurídicos que fundamentaram o lançamento

Ademais, a própria lei tributária confere a possibilidade da autoridade administrativa rever seus atos ou modificar os atos administrativos tributários praticados, como conferem os artigos 145, 146 e 149 do Código Tributário Nacional.

Assim, não vislumbro a tese de nulidade da autuação, pois não foi observado qualquer vício no procedimento da fiscalização e formalização do lançamento. Foram cumpridos todos os requisitos dos artigos 10 e 11 do Decreto nº 70.235, de 06/03/72, *verbis*:

*Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà 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.*

*Art. 11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterà obrigatoriamente:*

*I - a qualificação do notificado;*

*II - o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;*

*III - a disposição legal infringida, se for o caso;*

*IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.*

O recorrente foi devidamente intimado de todos os atos processuais que trazem fatos novos, assegurando-lhe a oportunidade de exercício da ampla defesa e do contraditório, nos termos do artigo 23 do mesmo Decreto:

*Art. 23. Far-se-á a intimação:*

*I - pessoal, pelo autor do procedimento ou por agente do órgão preparador, na repartição ou fora dela, provada com a assinatura do sujeito passivo, seu mandatário ou preposto, ou, no caso de recusa, com declaração escrita de quem o intimar; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 10.12.1997)*

*II - por via postal, telegráfica ou por qualquer outro meio ou via, com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 10.12.1997)*

*III - por edital, quando resultarem improficuos os meios referidos nos incisos I e II. (Vide Medida Provisória nº 232, de 2004)*

A decisão recorrida também atendeu às prescrições que regem o processo administrativo fiscal: enfrentou as alegações pertinentes do recorrente, com indicação precisa dos fundamentos e se revestiu de todas as formalidades necessárias. Não contém, portanto, qualquer vício que suscite sua nulidade, passando, inclusive, pelo crivo do Egrégio Superior Tribunal de Justiça:

*Art. 31. A decisão conterá relatório resumido do processo, fundamentos legais, conclusão e ordem de intimação, devendo referir-se, expressamente, a todos os autos de infração e notificações de lançamento objeto do processo, bem como às razões de defesa suscitadas pelo impugnante contra todas as exigências. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 9.12.1993).*

*“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. NULIDADE DO ACÓRDÃO. INEXISTÊNCIA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SERVIDOR PÚBLICO INATIVO. JUROS DE MORA. TERMO INICIAL. SÚMULA 188/STJ.*

*1. Não há nulidade do acórdão quando o Tribunal de origem resolve a controvérsia de maneira sólida e fundamentada, apenas não adotando a tese do recorrente.*

*2. O julgador não precisa responder a todas as alegações das partes se já tiver encontrado motivo suficiente para fundamentar a decisão, nem está obrigado a ater-se aos fundamentos por elas indicados “. (RESP 946.447-RS – Min. Castro Meira – 2ª Turma – DJ 10/09/2007 p.216)*

Em razão de todo o exposto e nos termos das regras disciplinadoras do processo administrativo fiscal, não se identificam vícios capazes de tornar nulo quaisquer dos atos praticados:

*Art. 59. São nulos:*

*I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;*

*II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.*



### Decadência

É totalmente improcedente a alegação de decadência do crédito lançado, eis que as competências abrangidas pelo lançamento estão compreendidas no período de 01/2006 a 12/2008 e o Auto de Infração foi cientificado ao sujeito passivo em 25/11/2011.

As contribuições previdenciárias são tributos lançados por homologação, assim devem observar a regra prevista no art. 150, parágrafo 4º do Código Tributário Nacional. Havendo o pagamento antecipado, observar-se-á a regra de extinção prevista no art. 156, inciso VII do Código Tributário Nacional. Entretanto, somente se homologa pagamento, caso esse não exista, não há o que ser homologado, devendo ser observado o disposto no art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional. Nessa hipótese, o crédito tributário será extinto em função do previsto no art. 156, inciso V do Código Tributário Nacional.

Caso tenha ocorrido dolo, fraude ou simulação não será observado o disposto no art. 150, parágrafo 4º do Código Tributário Nacional, sendo aplicado necessariamente o disposto no art. 173, inciso I, independentemente de ter havido o pagamento antecipado:

*Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:*

*I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;*

*II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.*

*Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.*

No caso presente, por tudo o que consta do Relatório Fiscal e foi constatado no exame dos autos, vê-se que a recorrente ocultou do Fisco valores que eram base de cálculo da contribuição previdenciária, o que somente foi apurado após denúncia do Ministério do Trabalho e também confirmado pelas reclamações trabalhistas opostas pelos empregados da recorrente, devendo aplicar-se, assim, o artigo 173, I do Código Tributário Nacional, onde não se configura período abrangido pela decadência.

Quanto à inconformidade da recorrente acerca da multa aplicada, temos que a Medida Provisória nº 449/08, posteriormente convertida na Lei nº 11.941/2009, excluiu do ordenamento jurídico a gradação da multa de mora prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/91, conferindo-lhe outras condições, eis que se tratando de recolhimento espontâneo pelo contribuinte de contribuições previdenciárias pagas em atraso, a multa de mora a ser aplicada será de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso, contados a partir do primeiro dia

subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento, limitado a vinte por cento:

**Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991**

*Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Redação dada pela Lei nº 11.941/2009).*

**Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996**

*Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.*

*§1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.*

*§2 O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.*

*§3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (Vide Lei nº 9.716, de 1998)*

Quando se tratar de lançamento de ofício, como no caso dos presentes Autos de Infração de Obrigação Principal, a legislação superveniente determinou a incidência de multa de ofício, correspondente a 75% da totalidade ou diferença de imposto ou contribuição devidos e não recolhidos, podendo, inclusive ser duplicado o valor em caso de fraude, simulação ou conluio:

**Lei nº 8.212, de 24 de julho de 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. (Incluído pela Lei nº 11.941/2009).*

**Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996**

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*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; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*§1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*§2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o §1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*I - prestar esclarecimentos; (Renumerado da alínea "a", pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991; (Renumerado da alínea "b", com nova redação pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei. (Renumerado da alínea "c", com nova redação pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*§3º Aplicam-se às multas de que trata este artigo as reduções previstas no art. 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, e no art. 60 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991.*

*§4º As disposições deste artigo aplicam-se, inclusive, aos contribuintes que derem causa a ressarcimento indevido de tributo ou contribuição decorrente de qualquer incentivo ou benefício fiscal.*

Portanto, no exame do caso em questão é de se ver que o Fisco agiu de acordo com a legislação vigente e frente à demonstração de que houve intenção de se evadir do integral recolhimento das contribuições previdenciárias, foi correta a aplicação da multa de ofício agravada, nos termos anteriormente descritos.

Ainda no que se refere à multa, não procede a alegação da recorrente de que não podem ser aplicadas concomitantemente as multas por descumprimento de obrigação principal e acessória.

Em decorrência da relação jurídica existente entre o contribuinte e o Fisco, o Código Tributário Nacional, em seu art. 113, abaixo transcrito, prevê duas espécies de obrigações tributárias: uma denominada principal, outra denominada acessória.

*“Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.*

*§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.*

*§ 2º A obrigação acessória decorrente da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.*

*§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária”.*

A obrigação principal consiste no dever de pagar tributo ou penalidade pecuniária e surge com a ocorrência do fato gerador. Trata-se de uma obrigação de dar, consistente na entrega de dinheiro ao Fisco.

A obrigação acessória surge do descumprimento de dever instrumental a cargo do sujeito passivo, consistindo numa prestação positiva (fazer), que não seja o recolhimento do tributo, ou negativa (não fazer).

A obrigação tributária principal decorre da lei, ao passo que a obrigação tributária acessória decorre da legislação tributária.

O descumprimento da obrigação tributária principal (obrigação de dar/pagar) obriga o Fisco a constituir o crédito tributário por meio do Auto de Infração de Obrigação Principal e descumprida obrigação acessória (obrigação de fazer/não fazer) possui o Fisco o poder/dever de lavrar o Auto de Infração de Obrigação Acessória, cuja penalidade pecuniária exigida dessa forma converte-se em obrigação principal, conforme § 3º do art. 113 do CTN.

Entretanto, é de se notar que no caso em tela, o fisco ao promover a aplicação da multa, efetuou uma comparação entre a multa de 24%, prevista no artigo 35, inciso II, acrescida da multa pelo descumprimento de obrigação acessória e pela multa imposta pela legislação vigente quando do lançamento, multa de ofício de 75%, prevista no artigo 44, da Lei n.º 9.430/96, a fim de apurar o percentual mais benéfico ao contribuinte, que do resultado se mostrou a multa de ofício, sendo então aplicada.

Contudo, meu entendimento é que à luz da legislação vigente, as multas devem ser aplicadas de forma isolada, conforme o caso, por descumprimento de obrigação principal ou de obrigação acessória, da forma mais benéfica ao contribuinte, de acordo com o disposto no artigo 106, do Código Tributário Nacional.

Embora, em algumas vezes, a obrigação acessória descumprida esteja diretamente ligada à obrigação principal, isto não significa que sejam únicas para aplicação de

multa conjunta. Pelo contrário, uma subsiste sem a outra e mesmo não havendo crédito a ser lançado, é obrigatória a lavratura de auto de infração se houve o descumprimento de obrigação acessória. As condutas são tipificadas em lei, com penalidades específicas e aplicação isolada.

O art. 44 da Lei nº 9.430/96, traz que a multa de ofício de 75% incidirá sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento, de falta de declaração e nos de declaração inexata. Portanto, está claro que as três condutas não precisam ocorrer simultaneamente para ser aplicada a multa:

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*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; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

(...)

Quando o contribuinte tiver recolhido os valores devidos antes da ação fiscal, não será aplicada a multa de 75% prevista no art. 44 da Lei nº 9.430; porém, se apesar do pagamento não tiver declarado em GFIP, é possível a aplicação da multa isolada do art. 32-A da Lei nº 8.212, justamente por se tratar de condutas distintas.

Se o contribuinte tiver declarado em GFIP não se aplica a multa do art. 44 da Lei nº 9.430, sendo aplicável somente a multa moratória do art. 61 da Lei nº 9430, pois os débitos já estão confessados e devidamente constituídos, sendo prescindível o lançamento.

A multa do art. 44 da Lei nº 9.430 somente se aplica nos lançamentos de ofício. Desse modo, se o contribuinte tiver declarado em GFIP, mas não tiver pago, o art. 44 da Lei 9.430 não é aplicado pelo motivo de o contribuinte não ter recolhido, mas ter declarado. Neste caso, não se aplica o art. 44 em função de não haver lançamento de ofício, pois o crédito já está constituído pelo termo de confissão que é a GFIP. E nas hipóteses em que o contribuinte não tiver recolhido e não tiver declarado em GFIP, há duas condutas distintas: por não recolher o tributo e ser realizado o lançamento de ofício, aplica-se a multa de 75%; e por não ter declarado em GFIP a multa prevista no art. 32-A da Lei nº 8.212. Conforme já foi dito, a multa será aplicada ainda que o contribuinte tenha pago as contribuições, conforme previsto no inciso I do art. 32 A.

Pelo exposto, é de fácil constatação que as condutas de não recolher ou pagar o tributo e não declarar em GFIP não estão tipificadas no mesmo artigo de lei, no caso o art. 44 da Lei nº 9.430/96. A lei ao tipificar essas infrações, inclusive em dispositivos distintos, demonstra estar tratando de obrigações, infrações e penalidades tributárias distintas, que não se confundem e tampouco são excludentes.

Portanto, no exame do caso em questão é de se ver que a aplicação do artigo 35 da Lei nº 8.212/91, na redação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores até 11/2008, traz percentuais variáveis, de acordo com a fase processual em que se encontre o processo de constituição do crédito tributário e mostra mais benéfico ao contribuinte, uma vez em que se aplicando a redação dada pela Lei nº 11.941/2008, mais precisamente o artigo 35 A da Lei nº 8.212/91, o valor da multa seria mais oneroso ao contribuinte, pois deveria ser aplicado o artigo 44, I da Lei nº 9430/96, já transcrito anteriormente.

Já quanto ao Auto de Infração de Obrigação Acessória, lavrado no CFL - Código de Fundamento Legal 68, pela falta de informação em GFIP de toda a remuneração paga aos segurados empregados, foi infringido o artigo 32, inciso IV, § 5º, da Lei n.º 8.212/91 e artigo 225, inciso IV do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99, pois a empresa é obrigada a informar, mensalmente, ao INSS, por intermédio da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP, na forma por ele estabelecida, dados cadastrais, todos os fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações do interesse do Instituto, sendo que 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.

E, a multa referente ao descumprimento da obrigação acessória, que originou este auto de infração, estava contida no artigo 32, § 5º da Lei n.º 8.212/91 e artigo 284, inciso II, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99:

*Art.284. A infração ao disposto no [inciso IV do caput do art. 225](#) sujeitará o responsável às seguintes penalidades administrativas:*

*I - valor equivalente a um multiplicador sobre o valor mínimo previsto no caput do [art. 283](#), em função do número de segurados, pela não apresentação da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social, independentemente do recolhimento da contribuição, conforme quadro abaixo:*

|                         |                     |
|-------------------------|---------------------|
| 0 a 5 segurados         | ½ valor mínimo      |
| 6 a 15 segurados        | 1 x o valor mínimo  |
| 16 a 50 segurados       | 2 x o valor mínimo  |
| 51 a 100 segurados      | 5 x o valor mínimo  |
| 101 a 500 segurados     | 10 x o valor mínimo |
| 501 a 1000 segurados    | 20 x o valor mínimo |
| 1001 a 5000 segurados   | 35 x o valor mínimo |
| Acima de 5000 segurados | 50 x o valor mínimo |

*II - cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no [inciso I](#), pela apresentação da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social com dados não correspondentes aos fatos geradores, seja em relação às bases de cálculo, seja em relação às informações que alterem o valor das contribuições, ou do valor que seria devido se não houvesse isenção ou substituição, quando se tratar de infração cometida por pessoa jurídica de direito privado beneficente de assistência social em gozo de isenção das contribuições previdenciárias ou por empresa cujas contribuições incidentes sobre os respectivos fatos geradores tenham sido substituídas por outras; e (Redação dada pelo [Decreto nº 4.729, de 9/06/2003](#))*



*III - cinco por cento do valor mínimo previsto no caput do [art. 283](#), por campo com informações inexatas, incompletas ou omissas, limitada aos valores previstos no [inciso I](#), pela apresentação da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social com erro de preenchimento nos dados não relacionados aos fatos geradores.*

*§ 1º A multa de que trata o [inciso I](#), a partir do mês seguinte àquele em que o documento deveria ter sido entregue, sofrerá acréscimo de cinco por cento por mês calendário ou fração.*

*§ 2º O valor mínimo a que se refere o [inciso I](#) será o vigente na data da lavratura do auto-de-infração.*

Era considerado, por competência, o número total de segurados da empresa, para fins do limite máximo da multa, que será apurada por competência, somando-se os valores da contribuição não declarada, e seu valor total será o somatório dos valores apurados em cada uma das competências.

Entretanto, neste caso, há que se observar a retroatividade benigna prevista no art. 106, inciso II do Código Tributário Nacional

As multas em GFIP foram alteradas pela Medida Provisória nº 449 de 2008, que beneficiam o infrator. Foi acrescentado o art. 32-A à Lei nº 8.212, já na redação da Lei nº 11.941/2009, nestas palavras:

*“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.*

*§ 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.*

*§ 2º 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.*

§ 3º 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.”*

Conforme previsto no art. 106, inciso II do , a lei aplica-se a ato ou fato pretérito, 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.

Destarte, deve ser aplicado o contido no art. 106, inciso II, alínea “c” do Código Tributário Nacional.

Por todo o exposto,

Voto por negar provimento ao Recurso de Ofício, acatando as retificações propostas pelo Fisco, mantendo o lançamento apenas quanto às diferenças entre as bases de salário de contribuição declaradas em GFIP e as efetivamente pagas, conforme apurado nos recibos extra-folha.

Voto pelo provimento parcial do Recurso Voluntário, para que a multa dos Autos de Infração de Obrigação Principal DEBCAD's 37.340.907-9 e 37.340.908-7, seja aplicada considerando às disposições contidas no artigo 35, II da Lei n.º 8.212/91, na redação dada pela Lei n.º 9.876/99, para o período anterior à entrada em vigor da Medida Provisória n.º 449 de 2008, ou seja até a competência 11/2008 e para que no Auto de Infração de Obrigação Acessória, DEBCAD 37.340.906-0, lavrado no CFL 68, a multa aplicada seja calculada considerando as disposições do artigo 32-A, inciso I, da Lei n.º 8.212/91, na redação da Lei n.º 11.941/2009.

Liege Lacroix Thomasi - Relatora

Processo nº 11030.722167/2011-55  
Acórdão n.º **2302-003.583**

**S2-C3T2**  
Fl. 7.308

---

CÓPIA