



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

Processo n° 11330.000102/2007-94
Recurso n° 000.000 Voluntário
Acórdão n° 2403-000.507 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de abril de 2011
Matéria OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA
Recorrente BETTER RECURSOS HUMANOS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/02/2003 a 31/10/2005

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - AUTO DE INFRAÇÃO - GFIP - APRESENTAÇÃO DE GFIP COM DADOS NÃO CORRESPONDENTES AOS FATOS GERADORES DE TODAS AS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS

Constitui infração, punível na forma da Lei, apresentar a empresa a Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP, com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

A inobservância da obrigação tributária acessória é fato gerador do auto-de- infração, o qual se constitui, principalmente, em forma de exigir que a obrigação seja cumprida; obrigação que tem por finalidade auxiliar o INSS na administração previdenciária.

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - INOBSERVÂNCIA DE PRECEITO FUNDAMENTAL À VALIDADE DO LANÇAMENTO - INOCORRÊNCIA.

Tendo o fiscal autuante demonstrado de forma clara e precisa os fatos que suportaram o lançamento, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e do contraditório, bem como em observância aos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, nos termos da legislação de regência, especialmente artigo 142 do CTN, não há que se falar em nulidade do lançamento.

CUSTEIO - AUTO DE INFRAÇÃO - ARTIGO 32, IV, § 5º, LEI Nº 8.212/91 - APLICAÇÃO DO ART. 32, IV, LEI Nº 8.212/91 C/C ART. 32-A, LEI Nº 8.212/91 - PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENÉFICA - ATO NÃO DEFINITIVAMENTE JULGADO - ART. 106, II, C, CTN

Conforme determinação do art. 106, II, c do Código Tributário Nacional - 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.

Desta forma, há que se observar qual das seguintes situações resulta mais favorável ao contribuinte, conforme o art. 106, II, c, CTN: (a) a norma anterior, com a multa prevista no art. 32, inciso IV, Lei nº 8.212/1991 c/c art. 32, § 5º, Lei nº 8.212/1991 ou (b) a norma atual, nos termos do art. 32, inciso IV, Lei nº 8.212/1991 c/c o art. 32-A, Lei nº 8.212/1991, na redação dada pela Lei 11.941/2009.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade votos, em dar provimento parcial ao recurso, para que se recalcule o valor da multa, se mais benéfico ao contribuinte, de acordo com o disciplinado no art. 32-A da Lei 8.212/91, na redação dada pela Lei 11.941/2009.

Carlos Alberto Mees Stringari - Presidente

Paulo Maurício Pinheiro Monteiro - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Carlos Alberto Mees Stringari, Ivacir Júlio de Souza, Paulo Maurício Pinheiro Monteiro, Marcelo Magalhães Peixoto, Renato Coelho Borelli (suplente). Ausentes o Conselheiro Cid Marconi Gurgel de Souza e o Conselheiro Marthius Sávio Cavalcante Lobato.

Relatório

Trata-se de **Recurso Voluntário**, fls. 57 a 59, com Anexos às fls. 60 a 68, interposto pela **Recorrente – Better recursos Humanos Ltda** - contra **Acórdão nº 12-14.824 – 11ª Turma** da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento Rio de Janeiro II - RJ, fls. 50 a 55, que julgou procedente a autuação por descumprimento de obrigação acessória, Auto de Infração nº. 37.059.314-6, às fls. 01, com valor consolidado de R\$ 226.106,91 (duzentos e vinte e seis mil, cento e seis reais e noventa e um centavos).

Conforme o Relatório Fiscal da Infração, às fls. 18 a 19, o Auto de Infração nº. 37.059.314-6, Código de Fundamentação Legal – CFL 68, foi lavrado pela Fiscalização contra a Recorrente por ela ter apresentado Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP, com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

Ademais, o Relatório Fiscal da Infração, às fls. 18 a 19, informa que a Recorrente deixou de relacionar em GFIP valores pagos aos segurados contribuintes individuais (autônomos), apurados na contabilidade, mais especificamente na conta n. 3.4.01.554-4 Serv Terceiro-PF, também não relacionou as remunerações dos segurados empregados da filial 03.293.671/0004-29 – período 08/2003 a 04/2004 e informou erroneamente a alíquota SAT/RAT (1% ao invés de 2%).

Houve portanto o descumprimento da obrigação legal acessória, conforme previsto na Lei nº 8.212, de 24/07/1991, art. 32, inc. IV e §§ 3º e 5º, acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10/12/1997, combinado com art. 225, IV e § 4º, do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06/05/1999.

A multa a ser aplicada tem enquadramento legal na Lei nº 8.212, de 24/07/1991, art. 32, §5º, acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10/12/1997, e Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06/05/1999, art. 284, inc. II, e art. 373.

A multa é apurada por competência, sendo seu valor total a soma dos valores de cada competência em que ocorreu a Infração. Outrossim, o valor mínimo previsto no artigo 92 da Lei n.º 8.212/91 foi fixado em R\$ 1.195,13 (um mil, cento e noventa e cinco reais e treze centavos), conforme Portaria MPS n.º 142/2006, de 11 de abril de 2007 nos termos do disposto no artigo 102 da Lei n.º 8.212/91 e no art. 373 do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99.

Segundo o Relatório Fiscal da Multa, às fls. 20, não ficou caracterizada nem circunstância agravante e nem circunstâncias atenuantes.

Segundo o Relatório Fiscal da Infração, às fls. 18 a 19, na ação fiscal foram emitidos:

- *LDC 37.059.310-3. = contribuições devidas à Seguridade Social e a Outras Entidades conveniadas denominadas de "Terceiros".*
 - *AI 37.059.314-6 = Apresentar GFIP com dados não correspondentes a os fatos geradores de todas contribuições previdenciárias.*
 - *AI 37.059.312-0 = deixar a empresa de exibir qualquer documento ou livro relacionados com as contribuições para a Seguridade Social.*
 - *AI 37.059.314-6 = deixar a empresa de preparar folhas de pagamentos das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço de acordo com os padrões e normas estabelecidas pelo INSS.*
- AI 37.059.313-8 = deixar a empresa de arrecadar, mediante desconto das remunerações, as contribuições dos segurados contribuintes individuais a seu serviço.*

Foi emitido, pela Auditoria-Fiscal, o Termo de Arrolamento de Bens e direitos – TAB, às fls. 14 a 17.

O período de apuração, de acordo com o Mandado de Procedimento Fiscal – MPF nº 09371970F00, foi de 02/2003 a 10/2005, às fls. 06 a 08.

O **período objeto do auto de infração**, conforme Anexo do Relatório Fiscal da Infração, às fls. 23, é de **02/2003 a 10/2005**.

01. **A Recorrente teve ciência do auto de infração** no dia **26.04.2007**, às fls.

37 a 46. **A Recorrente apresentou impugnação**, às fls. 35 a 36, com Anexos às fls.

A **Recorrida** analisou a autuação e a impugnação, **julgando procedente a autuação**, nos termos do **Acórdão nº 12-14.824 – 11ª Turma** da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento Rio de Janeiro II - RJ, fls. 82 a 88, conforme Ementa a seguir:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/08/2003 a 30/04/2004

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. APRESENTAÇÃO DE GFIP COM A TOTALIDADE DOS FATOS GERADORES.

Constitui infração apresentar a GFIP — Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias

Lançamento Procedente

Inconformada com a decisão de 1ª instância, a Recorrente apresentou Recurso Voluntário, fls. 57 a 59, com Anexos às fls. 60 a 68, onde alega em apertada síntese que:

(i) matéria de fato não é objeto de contestação , após uma fiscalização rotineira foram lavrados contra a suplicante dois lançamentos suplementares.

O primeiro que corre sob o nº LDC-37.059.310-3 se refere à cobrança das diferenças entre valores recolhidos pela empresa e aqueles que foram objeto de apuração.

Este auto foi parcelado.

O segundo auto tem o mesmo fato gerador, e toma em conta que os lançamentos contábeis, e por consequência a GFIP, estavam equivocados. Por conseguinte, teria havido a falta formal que é punida com a multa objeto do presente processo.

(ii) Em outras palavras, o auto de infração que cobra a diferença de contribuição previdenciária paga anteriormente, não altera a veracidade das informações prestadas, ao contrário a sua existência é exatamente a constatação de que existe uma diferença entre os lançamentos anteriores e aqueles que são consequência do novo processo administrativo.

(iii) Tratando-se de obrigações independentes cada uma delas deve ser analisada em função da legislação específica que a rege e no caso, a obrigação de informar está especificamente ligada aos dados constantes da contabilidade.

Posteriormente, os autos foram enviados ao Conselho, para análise e decisão,
fls. 70.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Paulo Maurício Pinheiro Monteiro , Relator

PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

O recurso foi interposto tempestivamente, conforme informação à fl. 70.

Anota-se ainda que o Supremo Tribunal Federal – STF ao editar a Súmula Vinculante nº. 21 afastou a exigência de depósito para a admissibilidade de recurso na esfera administrativa.

Súmula Vinculante 21

É inconstitucional a exigência de depósito ou arrolamento prévios de dinheiro ou bens para admissibilidade de recurso administrativo.

Fonte de Publicação: DJe nº. 210, p. 1, em 10/11/2009. DOU de 10/11/2009, p. 1.

Avaliados os pressupostos, passo para o Mérito.

DO MÉRITO

Do Preceito fundamental à lavratura do Auto de Infração

De plano, nota-se que o procedimento fiscal atendeu a todas as determinações legais, não havendo, pois, nulidade por vício insanável e tampouco cerceamento de defesa.

Pode-se elencar as etapas necessárias à realização do procedimento:

- *A autorização por meio da emissão do Mandado de Procedimento Fiscal – MPF- F, com a competente designação do Auditor-Fiscal responsável pelo cumprimento do procedimento;*
- *A intimação para a apresentação dos documentos conforme Termo de Intimação para Apresentação de Documentos – TIAD, intimando o contribuinte para que apresentasse todos os documentos capazes de comprovar o cumprimento da legislação previdenciária;*
- *A autuação dentro do prazo autorizado pelo referido mandado, com a apresentação ao contribuinte dos fatos geradores e fundamentação legal que constituíram a lavratura do auto de infração ora contestado, com as informações necessárias para que o autuado pudesse efetuar as impugnações que considerasse pertinentes:*
 - a. Folha de Rosto do Auto de Infração;*
 - b. Instruções para o Contribuinte – IPC;*
 - c. REPLEG – Relatório de representantes Legais;*
 - d. VÍNCULOS – Relação de Vínculos;*
 - e. Mandado de Procedimento Fiscal - MPF;*
 - f. Termo de Intimação para Apresentação de Documentos - TIAD;*
 - g. Termo de Encerramento da Auditoria Fiscal - TEAF;*

h. Relatório Fiscal da Infração.

Cumpre-nos esclarecer ainda, que a autuação fiscal foi elaborada nos termos do artigo 293, Decreto 3.048/1999, especialmente com a discriminação clara e precisa da infração e das circunstâncias em que foi praticada, contendo o dispositivo legal infringido, a penalidade aplicada e os critérios de gradação, e indicando local, dia e hora de sua lavratura.

Art.293.Constatada a ocorrência de infração a dispositivo deste Regulamento, será lavrado auto-de-infração com discriminação clara e precisa da infração e das circunstâncias em que foi praticada, contendo o dispositivo legal infringido, a penalidade aplicada e os critérios de gradação, e indicando local, dia e hora de sua lavratura, observadas as normas fixadas pelos órgãos competentes. (Redação dada pelo Decreto nº 6.103, de 2007)

§1ºRecebido o auto-de-infração, o autuado terá o prazo de trinta dias, a contar da ciência, para efetuar o pagamento da multa de ofício com redução de cinquenta por cento ou impugnar a autuação. (Redação dada pelo Decreto nº 6.103, de 2007)

§2ºImpugnada a autuação, o autuado, após a ciência da decisão de primeira instância, poderá efetuar o pagamento da multa de ofício com redução de vinte e cinco por cento, até a data limite para interposição de recurso. (Redação dada pelo Decreto nº 6.103, de 2007)

§3ºO recolhimento do valor da multa, com redução, implica renúncia ao direito de impugnar ou de recorrer.(Redação dada pelo Decreto nº 4.032, de 2001)

§4ºApresentada impugnação, o processo será submetido à autoridade competente, que decidirá sobre a autuação, cabendo recurso na forma da Subseção II da Seção II do Capítulo Único do Título I do Livro V deste Regulamento. (Redação dada pelo Decreto nº 6.032, de 2007)

Analisando-se o auto de infração e seus anexos, tem-se que foi cumprido integralmente os limites legais dispostos no art. artigo 293, Decreto 3.048/1999.

Da invalidade do Auto de Infração

A Recorrente argumenta:

(i) matéria de fato não é objeto de contestação , após uma fiscalização rotineira foram lavrados contra a suplicante dois lançamentos suplementares.

O primeiro que corre sob o nº LDC-37.059.310-3 se refere à cobrança das diferenças entre valores recolhidos pela empresa e aqueles que foram objeto de apuração.

Este auto foi parcelado.

O segundo auto tem o mesmo fato gerador, e toma em conta que os lançamentos contábeis, e por consequência a GFIP, estavam equivocados. Por conseguinte, teria havido a falta formal que é punida com a multa objeto do presente processo.

(ii) Em outras palavras, o auto de infração que cobra a diferença de contribuição previdenciária paga anteriormente, não altera a veracidade das informações prestadas, ao contrário a sua existência é exatamente a constatação de que existe uma diferença entre os lançamentos anteriores e aqueles que são consequência do novo processo administrativo.

(iii) Tratando-se de obrigações independentes cada uma delas deve ser analisada em função da legislação específica que a rege e no caso, a obrigação de informar está especificamente ligada aos dados constantes da contabilidade.

Analisemos.

Deve-se anotar que a obrigação tributária principal se diferencia da obrigação tributária acessória.

Nos dizeres do professor Ricardo Lobo Torres¹, a obrigação tributária principal é o vínculo jurídico que une os sujeitos ativo e passivo em torno do pagamento de um tributo, enquanto que a obrigação acessória se revestira de deveres meramente instrumentais, tais como prestar declarações ao fisco e manter livros fiscais.

Na lição de Leandro Paulsen², observa-se que a obrigação acessória é a obrigação de fazer em sentido amplo, ou seja, fazer, não fazer, tolerar, enfim, no interesse da arrecadação ou da fiscalização de tributos.

Neste sentido, colacionando o art. 113, CTN, pelo descumprimento da obrigação principal submete-se o sujeito passivo à emissão pela autoridade fiscal do lançamento de débito denominado Auto de Infração de Obrigação Principal, no presente caso a LCD – Lançamento de Débito Confessado nº 37.059.310-3. Enquanto que pelo descumprimento da obrigação acessória, há a conversão em obrigação principal pela multa

¹ TORRES, Ricardo Lobo. Op. cit., p. 236.

² PAULSEN, Leandro. Op. cit., p. 900.

aplicável, submetendo-se o sujeito passivo à lavratura do Auto de Infração de Obrigação Acessória, no presente caso o AI - Auto de Infração 37.059.314-6.

Desta forma, não prospera a alegação da recorrente no sentido de uma possível confusão entre a obrigação acessória e a obrigação principal, pois os descumprimentos de obrigação principal e de obrigação acessória implicam em multas de diferentes naturezas jurídicas.

CÁLCULO DA MULTA

Recálculo da multa com base no art. 32-A, II, Lei 8.212/1991, a partir da alteração da Lei 11.941/2009.

No que tange ao cálculo da multa, é necessário tecer algumas considerações, face à edição da recente Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei 11.941/2009. A citada Lei 11.941/2009 alterou a sistemática de cálculo de multa por infrações relacionadas à GFIP.

Para tanto, a Lei 11.941/2009, inseriu o art. 32-A, o qual dispõe o seguinte:

“Art.32-A.O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do art. 32 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 dois por cento ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a vinte por cento, observado o disposto no §3º; e

II- de R\$ 20,00 (vinte reais)para cada grupo de dez informações incorretas ou omitidas

§1º-Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso I do caput, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo fixado para entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não-apresentação, a data da lavratura do auto de infração ou da notificação de lançamento

§2º Observado o disposto no § 3º, 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 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;

II- R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos”.

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.

Art.106 - *A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:*

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

(...)

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

No caso da presente autuação, Auto de Infração nº. 37.097.912-5, a multa aplicada ocorreu nos termos do art. 32, inciso IV, Lei nº 8.212/1991 e do art. 32, § 5º, da Lei nº 8.212/1991, o qual previa que pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no art. 32, § 4º, da Lei nº 8.212/1991.

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, CTN: (a) a norma anterior, com a multa prevista no art. 32, inciso IV, Lei nº 8.212/1991 c/c o art. 32, § 5º, Lei nº 8.212/1991 ou (b) a norma atual, nos termos do art. 32, inciso IV, Lei nº 8.212/1991 c/c o art. 32-A, Lei nº 8.212/1991, na redação dada pela Lei 11.941/2009.

Nesse sentido, entendo que na execução do julgado, a autoridade fiscal deverá verificar, com base nas alterações trazidas, a situação mais benéfica ao contribuinte.

CONCLUSÃO

Voto no sentido de **CONHECER** do recurso, **NO MÉRITO, DAR PROVIMENTO PARCIAL AO RECURSO**, para que se recalcule o valor da multa, se mais benéfico ao contribuinte, de acordo com o disciplinado no art. 32-A da Lei 8.212/91, na redação dada pela Lei 11.941/2009

É como voto.

Paulo Maurício Pinheiro Monteiro