



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

Processo nº 11516.004195/2009-10
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2301-02.060 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de maio de 2011
Matéria Auto de Infração: GFIP. Fatos Geradores
Recorrente EMBRACONT PROCESSAMENTO DE DADOS LTDA ME
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 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.

MULTA. OMISSÃO DE FATOS GERADORES EM GFIP. REVOGAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO.

A revogação de dispositivo que serve de fundamento legal ao auto de infração não torna este nulo (*tempus regit actum*), mas tão somente permite a aplicação retroativa da norma mais benéfica ao contribuinte, se o ato não foi definitivamente julgado, uma vez existente autorização expressa do art. 106, II, “c” do CTN.

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

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

A penalidade prevista no art. 32-A, inciso I, da Lei 8.212/91, incluído pela Lei nº 11.941/2009, pode retroagir para beneficiar o contribuinte, sendo-lhe mais benéfica.

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 Relator(a). Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira, que votaram em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para determinar que a multa seja recalculada, nos termos do I, art. 44, da Lei n.º 9.430/1996, como determina o Art. 35-A da Lei 8.212/1991, deduzindo-se as multas aplicadas nos lançamentos correlatos, e que se utilize esse valor, caso seja mais benéfico à Recorrente.; II) Por unanimidade de votos: a) em negar provimento ao Recurso, nas demais questões alegadas pela Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a).

MARCELO OLIVEIRA - Presidente.

LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES - Relator.

Participaram, ainda, da presente sessão os Conselheiros, MARCELO OLIVEIRA (Presidente), ADRIANO GONZALES SILVERIO, BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS, DAMIAO CORDEIRO DE MORAES, MAURO JOSE SILVA e LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração em desfavor de EMBRACONT PROCESSAMENTO DE DADOS LTDA ME, do qual foi intimada em 31/07/2009, tendo em vista a apresentação de GFIP com omissão de fatos geradores de contribuições previdenciárias devidas à Seguridade Social relativos a valores pagos nas folhas de pagamento.

O Relatório Fiscal de fls. 6/12 afirma que, embora na condição de optante do SIMPLES, o contribuinte seja obrigado a informar a base de cálculo (salário de contribuição), este fato não gera informação das contribuições devidas à Seguridade Social. É este o fato relevante que originou o presente Auto de Infração.

O Relatório Fiscal esclarece, ainda, que tomou como base de cálculo para a presente autuação as Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social — GFIP mais as rubricas que constavam nas folhas de pagamento e não contidas naquelas.

Imperioso destacar, ademais, que, de acordo com os processos de n.ºs 11516.002116/2009-36 e 11516.002117/2009-81, a ora Recorrente voltou ao regime de empresas em geral, desde o início da presente ação fiscal, passando a ser contribuinte de todas as rubricas devidas, consoante o enquadramento pertinente ao seu ramo de atividade, gerando com isso as contribuições Previdenciárias e as de Terceiras Entidades.

Inconformada, a ora Recorrente apresentou Impugnação de fls. 22/26, tendo a decisão de fls. 37/43 julgado improcedente a defesa e mantido o crédito tributário, consoante se pode observar da ementa a seguir transcrita:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**Período de apuração: 01/03/2004 a 31/10/2007**MOA DEBCAD n.º 37.202.913-2 (CFL 68)**OMISSÃO DE FATOS GERADORES EM GFIP.**Determina a lavratura de auto-de-infração a omissão de fatos geradores previdenciários na declaração prestada pela empresa em GFIP, conforme art. 32, inciso IV, § 5º, da Lei n.º 8.212/91.**MULTA. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA. RETROATIVIDADE BENIGNA.**Tratando-se de auto de infração decorrente do descumprimento de obrigação tributária acessória não definitivamente julgado, aplica-se a lei superveniente, na ocorrência do pagamento, quando cominar penalidade menos severa que a prevista naquela vigente ao tempo de sua lavratura.**Impugnação Improcedente**Crédito Tributário Mantido*

Irresignada com o acórdão, a EMBRACONT interpôs Recurso Voluntário tempestivo de fls. 47/52, alegando, em síntese:

- a) Que em virtude da vigência da Lei 11.941 de 27 de maio de 2009 foram revogados os parágrafos 30 a 80 do art. 32 da Lei 8.212 de 24 de julho de 1991, de modo que deveria haver o cancelamento integral do auto de infração em epígrafe, tendo em vista que estes foram os dispositivos utilizados como fundamento à aplicação de multa;
- b) Que ao arbitrar o valor da multa, o auditor fiscal não observou os critérios jurídicos legais inerentes à espécie, de modo que o valor da multa deveria ser, na verdade, de R\$ 855,92.

Vieram os autos a este Conselho por meio de Recurso Voluntário.

Sem Contra-razões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Leonardo Henrique Pires Lopes, Relator

Dos Pressupostos de Admissibilidade

Presentes os pressupostos de admissibilidade, conheço do Recurso e passo ao seu exame.

Do Mérito

Preliminarmente

Preclusão sobre matérias não impugnadas

O presente Auto de Infração corresponde à apresentação de GFIP com omissão de fatos geradores de contribuições previdenciárias.

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

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 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 a 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 alegação de nulidade do auto de infração

Primeiramente, no que tange à alegação de nulidade do auto de infração atacado, em virtude da revogação dos parágrafos 30 a 80 do art. 32 da Lei 8.212/1991 pela Lei nº 11.941/2009, que teriam servido de fundamento para a autuação, cumpre esclarecer que a referida revogação não retira a aplicabilidade da norma revogada aos fatos geradores ocorridos quando ainda se encontravam em vigor, posto que incide sobre o caso a máxima *tempus regit actum*.

Assim, em regra, aos fatos ocorridos sob a égide da legislação anterior serão por ela disciplinados.

Ocorre que, quando se trata de norma relativa à aplicação de penalidade, o Código Tributário Nacional trouxe um tratamento específico, permitindo que aos fatos ocorridos antes da revogação seja possível a aplicação da penalidade trazida com a nova norma, em substituição da anterior, desde que seja mais benéfica ao contribuinte, nos termos do art. 106, II, “c” do CTN:

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:

(...);

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

Consoante disposto no dispositivo legal acima transcrito, o CTN autoriza a aplicação retroativa da lei mais benéfica, não afastando absolutamente a incidência da norma anterior. Apenas será avaliada a aplicação da norma mais benéfica, que poderá ser a vigente à época da ocorrência dos fatos geradores ou a nova, revogadora.

Por tal razão, não há que se acolher a alegação da Recorrente de que o auto de infração deve ser anulado diante da revogação dos dispositivos legais nele fundamentados.

Da aplicação de penalidade benéfica

No caso dos autos, verifica-se que o auto de infração foi lavrado por ter o contribuinte omitido fatos geradores na GFIP, sendo-lhe aplicada a penalidade prevista no art. 35, §5º da Lei nº 8.212/1991, na redação vigente à época da ocorrência do fato gerador, ou seja, equivalente a 100% da contribuição devida e não declarada, legalmente embasada no art. 32, § 5º da Lei 8.212/91.

No entanto, com o advento da Lei 11.941/09, o parágrafo 5º acima suscitado fora revogado em sua totalidade, passando a regular a matéria o disposto em 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."

Nesse aspecto, o Código Tributário Nacional, em seu art. 106, II, alínea "c", afirma expressamente que a Lei nova deverá retroagir quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na Lei vigente anterior, *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.

Corroborando com entendimento suso aludido, segue abaixo a jurisprudência dos Tribunais Superiores Pátrios acerca da questão, *literis*:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - MULTA - RETROATIVIDADE DA LEI MAIS BENÉFICA - ART. 106, II, "C", DO CTN - 1- A posterior alteração do valor da multa aplicada à cobrança de tributos, mais benéfica ao contribuinte, deve retroagir. Aplicação do art. 106, II, "c", do CTN. Precedentes do STJ. 2- Agravo Regimental não provido.

(STJ - AgRg-REsp 922.984 - (2007/0023457-2) - 2ª T. - Rel. Min. Herman Benjamin - DJe 11.03.2009 - p. 309)

TRIBUTÁRIO - MULTA - ART. 61, DA LEI Nº 9.430/96 - PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE DA LEX MITIOR - 1- A ratio essendi do art. 106 do CTN implica que as multas aplicadas por infrações administrativas tributárias devem seguir o princípio da retroatividade da legislação mais benéfica vigente no momento da execução, pelo que, independentemente de o fato gerador do tributo tenha ocorrido em data anterior a vigência da norma sancionatória. 2- A Lei que determina a multa pelo não recolhimento do tributo deve ser menor do que a anteriormente aplicada, a novel disposição beneficia as empresas atingidas e por isso deve ter aplicação imediata, vedando-se, conferir à Lei uma interpretação tão literal que conflite com as normas gerais, obstando a salutar retroatividade da Lei mais benéfica. (Lex Mitior). 3- In casu, não se revela obstada a aplicação do art. 61, da Lei nº 9.430/96, se o fato gerador decorrente da multa tenha ocorrido em período anterior à 01.01.1997, pelo que, ante o disposto no art. 106, inc. II, letra "c", em se tratando de norma punitiva, aplica-se a legislação vigente no momento da infração. 4- O Código Tributário Nacional, ao não distinguir os casos de aplicabilidade da Lei mais benéfica ao contribuinte, afasta a interpretação literal do art. 61, da Lei nº 9.430/96, que determina a redução do percentual alusivo à multa incidente pelo não recolhimento do tributo, no caso, de 30% para 20%, por

ter status de Lei Complementar,. 5- A redução da multa aplica-se aos fatos futuros e pretéritos por força do princípio da retroatividade da lex mitior consagrado no art. 106 do CTN. 6- Agravo regimental desprovido. (STJ - AgRg-AI 902.697 - (2007/0137134-1) - Rel. Min. Luiz Fux - DJe 19.06.2008 - p. 153)

TRIBUTÁRIO - PROCESSUAL CIVIL - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - REDUÇÃO DA MULTA FISCAL - ART. 35 DA LEI 8.212/91 E ART. 106, II, C, DO CTN - APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO MAIS BENÉFICA AO DEVEDOR - ACÓRDÃO - CONTRADIÇÃO - INEXISTÊNCIA - CDA - REQUISITOS - APRECIACÃO - SÚMULA 7/STJ - 1- Inexiste contradição em acórdão que fixa o entendimento pela necessidade de pagamento para que ocorresse a retroatividade benigna em favor do contribuinte quando a fundamentação do aresto segue no mesmo diapasão. 2- Inviável na sede extraordinária perquirir a presença dos requisitos formais de validade de certidão de dívida ativa, ainda mais quando já declarada válida pela instância ordinária. Inteligência da Súmula 7/STJ. 3- Ainda não definitivamente julgado o feito, o devedor tem direito à redução da multa, nos termos do art. 35 da Lei 8.212/91, com a nova redação dada pela Lei 9.528/97. 4- No confronto entre duas normas, aplica-se a regra do art. 106, II "c" do CTN, por ser a dívida previdenciária de natureza tributária. 5- Recurso especial parcialmente provido. (STJ - REsp 1.053.735 - (2008/0095239-0) - 2ª T. - Relª Eliana Calmon - DJe 26.11.2008 - p. 1032)

PROCESSUAL CIVIL - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - REDUÇÃO DA MULTA - APLICAÇÃO DO ART. 106, II, "C", DO CTN - RETROATIVIDADE DA LEI MAIS BENÉFICA - 1- "É plenamente aplicável lei superveniente que preveja a redução de multa moratória dos débitos tributários. Aplicação do art. 106, II, "c", do Código Tributário Nacional." (REsp 624.536/RS, Rel. Ministro João Otávio de Noronha, Segunda Turma, julgado em 13.02.2007, DJ 06.03.2007 p. 248). 2- Recurso Especial não provido. (STJ - REsp 628.077 - (2004/0013099-0) - 2ª T. - Rel. Min. Herman Benjamin - DJe 17.10.2008 - p. 637)

Nota-se, portanto, que de acordo com as jurisprudências colacionadas, é pacífico o entendimento da aplicação da penalidade da Lei mais benéfica a fatos pretéritos.

Portanto, no meu entendimento, caso se constate no recálculo da multa com a observância no disposto no art. 32-A, inciso I, da lei n. 8.212/91, na redação dada pela Lei n. 11.941/09, que o novo valor da penalidade aplicada é mais benéfico ao contribuinte, não há como se ignorar o disposto no art. 106, II, "c", do CTN, privando a empresa do benefício legal.

Da Conclusão

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

É como voto.

Processo nº 11516.004195/2009-10
Acórdão n.º **2301-02.060**

S2-C3T1
Fl. 73

Sala das Sessões, em 12 de maio de 2011

Leonardo Henrique Pires Lopes

CÓPIA