



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

**Processo n°** 12045.000616/2007-28  
**Recurso n°** 000.000 Voluntário  
**Acórdão n°** 2402-01.901 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 28 de julho de 2011  
**Matéria** GFIP. FATOS GERADORES  
**Recorrente** MADEIREIRA BOTELHO LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/12/2004

**OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA ACESSÓRIA. DESCUMPRIMENTO. INFRAÇÃO.**

Consiste em descumprimento de obrigação acessória a empresa apresentar a Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP) com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

**DECADÊNCIA. OCORRÊNCIA PARCIAL. APLICAÇÃO DA SÚMULA VINCULANTE 08 DO STF. OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. APLICAÇÃO ART 173, I, CTN.**

De acordo com a Súmula Vinculante nº 08, do STF, os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991 são inconstitucionais, devendo prevalecer, no que tange à decadência e prescrição, as disposições do Código Tributário Nacional.

O prazo de decadência para constituir as obrigações tributárias acessórias, relativas às contribuições previdenciárias, é de cinco anos e deve ser contado nos termos do art. 173, inciso I, do CTN.

O lançamento foi efetuado em 02/05/2005, data da ciência do sujeito passivo (fl. 01), e os fatos geradores, que ensejaram a autuação pelo descumprimento da obrigação acessória, ocorreram no período compreendido entre 01/1999 a 12/2004. Com isso, as competências até 11/1999 e 13/1999 foram atingidas pela decadência tributária. As competências 12/1999 e 01/2000 a 12/2004 não foram abrangidas pela decadência, permitindo o direito do fisco de constituir o lançamento.

**CESTA BÁSICA. AUXÍLIO-ALIMENTAÇÃO IN NATURA. PAT. INSCRIÇÃO. OBRIGATORIEDADE.**

Para que os valores pagos a título de cesta básica, auxílio alimentação *in natura*, não integrem o salário-de-contribuição dos empregados é obrigatória

a prévia inscrição do sujeito passivo no Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT) do Ministério do Trabalho.

DOLO OU CULPA. ASPECTOS SUBJETIVOS. NÃO ANALISADOS.

Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

RELEVAÇÃO DA MULTA. REQUISITOS NÃO ATENDIDOS.

A multa pelo descumprimento de obrigação acessória somente poderá ser relevada se cumpridos os requisitos legais para o benefício, no caso, correção da falta dentro do prazo de defesa, o infrator ser primário e não haver nenhuma circunstância agravante.

LEGISLAÇÃO POSTERIOR. MULTA MAIS FAVORÁVEL. APLICAÇÃO EM PROCESSO PENDENTE JULGAMENTO.

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.

Na superveniência de legislação que estabeleça novos critérios para a apuração da multa por descumprimento de obrigação acessória, faz-se necessário verificar se a sistemática atual é mais favorável ao contribuinte que a anterior.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial para adequação da multa ao artigo 32-A da Lei nº 8.212/91, caso mais benéfica, e reconhecer a decadência de parte do período lançado, nos termos do artigo 173, I do CTN. O Conselheiro Jhonatas Ribeiro da Silva acompanhou o relator pelas conclusões.

Julio Cesar Vieira Gomes - Presidente.

Ronaldo de Lima Macedo - Relator.

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Julio Cesar Vieira Gomes, Ana Maria Bandeira, Lourenço Ferreira do Prado, Ronaldo de Lima Macedo, Nereu Miguel Ribeiro Domingues e Jhonatas Ribeiro da Silva.

## Relatório

Trata-se de Auto de Infração lavrado com fundamento na inobservância da obrigação tributária acessória prevista no art. 32, inciso IV e § 5º, da Lei nº 8.212/1991, acrescentados pela Lei nº 9.528/1997, c/c o art. 225, inciso IV e § 4º, do Decreto nº 3.048/1999, que consiste em a empresa apresentar a Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP) com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, nas competências 01/1999 a 12/2004.

Segundo o Relatório Fiscal da Infração (fls. 02/11), no período de 01/1999 a 12/2004, a empresa deixou de declarar, ou registrou a menor, em GFIP's os seguintes fatos geradores decorrentes das remunerações dos segurados obrigatórios da previdência social: (i) o valor das cestas básicas doadas aos segurados empregados, caracterizada pela Fiscalização como remuneração (anexo I, fls.12/14); (ii) o valor das notas fiscais provenientes da comercialização de produção rural pessoa física (anexos II e III, fls. 15/38); (iii) o valor pago aos segurados contribuintes individuais/autônomos pelos serviços de fretes e carretos (anexo IV, fls. 54 e 55); (iv) o valor pago aos contribuintes individuais/empresários pelo pagamento de pró-labore direto e indireto e serviços prestados à empresa (anexo V, fls. 39/43); (v) a remuneração paga aos segurados empregados (anexo VI, fl. 44); (vi) o valor pago à Cooperativa de Transportes (anexo VII, fls. 45/52); e (vii) valor pago em Reclamação Trabalhista (fl.53).

Esse Relatório Fiscal informa que o cálculo da multa está demonstrado no Anexo IX - Valor da Multa Aplicada, fls. 56/58, no valor de R\$73.501,14 (setenta e três mil, quinhentos e um reais, quatorze centavos), com fundamento no art. 32, inciso IV e § 5º, da Lei 8.212/1991, combinado com o art. 284, inciso II, do Decreto 3.048/1999.

A ciência do lançamento fiscal ao sujeito passivo deu-se em 02/05/2005 (fl.01).

A autuada apresentou impugnação tempestiva (fls. 526 a 530), acompanhada de anexos de fls. 531 a 556, alegando, em síntese, que:

1. aduz, inicialmente, que reconhece, em parte, as alegações motivadoras do Auto de Infração, esclarecendo, porém, que as falhas decorreram da difícil interpretação da complexa Legislação Previdenciária;
2. diverge, todavia, dos valores dispensados pela empresa para aquisição de Cestas Básicas doadas a seus empregadas, consideradas pela Fiscalização como fato gerador das contribuições previdenciárias. Esclarece que as cestas básicas, "in natura", foram doadas aos empregados da empresa a título de bonificação, em razão da Convenção Coletiva de Trabalho firmada entre os Sindicatos representativos das categorias envolvidas, logo, não obriga o empregador ao pagamento de contribuições previdenciárias, **tampouco a declaração em GFIP, ainda que a empresa não esteja**

inscrita no Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT), conforme entendimento do Superior Tribunal de Justiça;

3. quanto aos demais valores não incluídos em GFIP, informa que procedeu dos documentos necessários à complementação das informações anteriormente prestadas, bem como supriu as omissões por ventura incorridas, conforme comprovam os inclusos documentos que acompanham a presente Defesa – RDE e RDP carreados aos autos. Diante do exposto, e considerando a primariedade da autuada e inocorrência de circunstâncias agravantes, requer sejam acolhidas as alegações de defesa para relevar a penalidade aplicada.

A Delegacia da Receita Previdenciária (DRP) em Porto Velho/RO – por meio da Decisão-Notificação (DN) nº 26.401.4/0001/2005 – considerou o lançamento fiscal procedente em sua totalidade (fls. 560/564).

A Notificada apresentou recurso (fls. 566/576), manifestando seu inconformismo pela obrigatoriedade do recolhimento dos valores lançados no auto de infração e no mais efetua repetição das alegações de defesa. Com isso, fundamentando sua argumentação na peça de defesa e considerando a primariedade da empresa e a inocorrência de circunstâncias agravantes, requer seja reconhecido e acolhido o pedido de relevação da penalidade aplicada.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil (DRF) em Porto Velho/RO apresenta contrarrazões, registrando que seja negado provimento ao recurso voluntário e mantida a Decisão-Notificação ora recorrida (fls. 579/582), e encaminha os autos ao Conselho de Recursos da Previdência Social (CRPS).

Posteriormente, os autos foram devolvidos à unidade de circunscrição do domicílio fiscal do sujeito passivo para cumprimento de diligência fiscal e emissão de Parecer Fiscal no que tange ao julgamento das Notificações Fiscais de Lançamento de Débito (NFLD's) de números: 35.761.265-5, período de abrangência 01/1999 a 12/2004; 35.761.268-0, período de abrangência 01/1999 a 12/2004; e 35761.264-7, período de abrangência 12/1996 a 04/2005.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil (DRF) em Ji-Paraná/RO emite Informação Fiscal nº 004/2001 (fls. 634/635) e esclarecer que os valores das contribuições sociais lançados nas NFLD's de números 35.761.268-0 (processo 10242.000039/2008-01) e 35.761.264-7 (processo 35974.000137/2007-16) foram objeto de parcelamento (fls. 594/601 e 632/633).

Após ciência dessa diligência fiscal ao sujeito passivo, a DRF em Ji-Paraná/RO encaminha os autos ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) para processamento e julgamento (fl. 638).

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Ronaldo de Lima Macedo, Relator

O recurso é tempestivo (fls. 566 e 568) e não há óbice ao seu conhecimento.

O presente lançamento fiscal decorre do fato de que a Recorrente apresentou a Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP) com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, para as competências 01/1999 a 12/2004.

### DA PRELIMINAR:

Em sede de preliminar, faremos a verificação do instituto da decadência tributária, pois se constata que o lançamento fiscal em questão foi efetuado com amparo no art. 45 da Lei nº 8.212/1991.

A decadência deve ser verificada considerando-se a Súmula Vinculante nº 8, editada pelo Supremo Tribunal Federal, que dispôs o seguinte:

*Súmula Vinculante nº 8 do STF: “São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1.569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.*

Vale lembrar que os efeitos da súmula vinculante atingem a administração pública direta e indireta nas três esferas, conforme se depreende do art. 103-A, *caput*, da Constituição Federal que foram inseridos pela Emenda Constitucional nº 45/2004. *in verbis*:

*Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei. (g.n.)*

Da análise do caso concreto, verifica-se que embora se trate de aplicação de multa pelo descumprimento de obrigação acessória, há que se verificar a ocorrência de eventual decadência à luz das disposições do Código Tributário Nacional que disciplinam a questão ante a manifestação do STF quanto à inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212/1991.

O Código Tributário Nacional trata da decadência no artigo 173, abaixo transcrito:

*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.*

Quanto ao lançamento por homologação, o Códex Tributário definiu no art. 150, § 4º, o seguinte:

*Art.150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

(...)

*§ 4º - Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.*

Tem sido entendimento constante em julgados do Superior Tribunal de Justiça, que nos casos de lançamento em que o sujeito passivo antecipa parte do pagamento da contribuição, aplica-se o prazo previsto no § 4º do art. 150 do CTN, ou seja, o prazo de cinco anos passa a contar da ocorrência do fato gerador, uma vez que resta caracterizado o lançamento por homologação.

No caso, como se trata de aplicação de multa pelo descumprimento de obrigação acessória não há que se falar em antecipação de pagamento por parte do sujeito passivo, assim, para a apuração de decadência, aplica-se a regra geral contida no art. 173, inciso I, do CTN.

Assevere-se que a questão foi objeto de manifestação por parte da Procuradoria da Fazenda Nacional por meio da Nota PGFN/CAT Nº 856/2008 aprovada pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional em 01/09/2008, nos seguintes termos:

*“Aprovo. Frise-se a conclusão da presente Nota de que o prazo de decadência para constituir as obrigações tributárias acessórias relativas às contribuições previdenciárias é de cinco anos e deve ser contado nos termos do art. 173, I, do CTN.”*

Assim, como a autuação se deu em **02/05/2005**, data da ciência do sujeito passivo (fl. 01), e a multa aplicada decorre do período compreendido entre **01/1999 a 12/2004**, reconhece-se que ocorreu parcialmente a decadência tributária e que deverão ser excluídos do total da multa os valores até a competência **11/1999**, inclusive, e também na competência **13/1999**.

Esclarecemos que a competência 12/1999 não deve ser excluída do cálculo do lançamento fiscal ora analisado, porquanto a sua exigibilidade e a sua hipótese imponible (situação fática da hipótese de incidência da multa) somente ocorrerão a partir de 01/2000, com a remuneração paga, devida ou creditada a qualquer título, durante o mês, aos segurados obrigatórios do RGPS, quando poderia ter sido efetuado o lançamento fiscal.

Com isso – como o crédito foi constituído com fundamento no direito potestativo do Fisco em lançar os valores da multa determinados pela legislação vigente –, a decadência tributária será parcial, eis que as competências 12/1999 e 01/2000 a 12/2004 não estão abarcadas pelo instituto da decadência quinquenal.

Diante disso, em decorrência dos princípios da autotutela administrativa, da verdade material e da legalidade objetiva, reconheço que ocorreu a decadência tributária até a competência 11/1999, inclusive, e também na competência 13/1999, e passo ao exame de mérito.

### **DO MÉRITO:**

#### **Quanto à alegação de que inexistente a infração imputada pela auditoria fiscal, uma vez que a Recorrente teria cumprido a legislação de regência.**

Tal alegação é infundada, eis que o Fisco cumpriu a legislação de regência, ensejando o lançamento de ofício em decorrência da Recorrente ter incorrido no descumprimento de obrigação tributária acessória.

Verifica-se que a Recorrente não informou ao Fisco, por intermédio da Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP), todos os fatos geradores das contribuições previdenciárias nas competências 12/1999 a 12/2004, devidamente delineados nas planilhas de fls. 12/55, que são:

1. o valor das cestas básicas doadas aos segurados empregados, caracterizada pela Fiscalização como remuneração (anexo I, fls.12/14);
2. o valor das notas fiscais provenientes da comercialização de produção rural pessoa física (anexos II e III, fls. 15/38);
3. o valor pago aos segurados contribuintes individuais/autônomos pelos serviços de fretes e carretos (anexo IV, fls. 54 e 55);
4. o valor pago aos contribuintes individuais/empresários pelo pagamento de pró-labore direto e indireto e serviços prestados à empresa (anexo V, fls. 39/43);
5. a remuneração paga aos segurados empregados (anexo VI, fl. 44);
6. o valor pago à Cooperativa de Transportes (anexo VII, fls. 45/52); e (vii) valor pago em Reclamatória Trabalhista (fl.53).

Com isso, a Recorrente incorreu na infração prevista no art. 32, inciso IV e § 5º, da Lei nº 8.212/1991, transcrito abaixo:

**Lei nº 8.212/1991**

*Art. 32 - A empresa é também obrigada a:*

(...)

*IV - informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, por intermédio de documento a ser definido em regulamento, dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS.*

(...)

*§ 5º A apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no parágrafo anterior. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).*

Esse art. 32, inciso IV e § 5º, da Lei nº 8.212/1991 é claro quanto à obrigação acessória da empresa e o Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999, complementa, delineando a forma que deve ser observada para o cumprimento do dispositivo legal, como, por exemplo, o preenchimento e as informações prestadas são de inteira responsabilidade da empresa, conforme preceitua o seu art. 225, inciso IV e §§ 1º a 4º:

**Decreto nº 3.048/1999:**

*Art.225. A empresa é também obrigada a:*

(...)

*IV - informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social, por intermédio da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social, na forma por ele estabelecida, dados cadastrais, todos os fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse daquele Instituto;*

*§ 1º As informações prestadas na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social servirão como base de cálculo das contribuições arrecadadas pelo Instituto Nacional do Seguro Social, comporão a base de dados para fins de cálculo e concessão dos benefícios previdenciários, bem como constituir-se-ão em termo de confissão de dívida, na hipótese do não-recolhimento.*

*§ 2º A entrega da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social deverá ser efetuada na rede bancária, conforme estabelecido pelo Ministério da Previdência e Assistência Social, até o dia sete do mês seguinte àquele a que se referirem as informações. (Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 29/11/1999)*

*§ 3º A Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social é exigida*

*relativamente a fatos geradores ocorridos a partir de janeiro de 1999.*

*§ 4º O preenchimento, as informações prestadas e a entrega da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social são de inteira responsabilidade da empresa.*

Nos termos do arcabouço jurídico-previdenciário acima delineado, constata-se, então, que a Recorrente – ao não incluir na GFIP todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias para as competências 12/1999 a 12/2004 – incorreu na infração prevista no art. 32, inciso IV e § 5º, da Lei nº 8.212/1991, c/c o art. 225, inciso IV e §§ 1º a 4º, do Regulamento da Previdência Social (RPS).

Portanto, o procedimento utilizado pela auditoria fiscal para a aplicação da multa foi devidamente consubstanciado na legislação vigente à época da lavratura do auto de infração. Ademais, não verificamos a existência de qualquer fato novo que possa ensejar a revisão do lançamento em questão nas alegações registradas na peça recursal da Recorrente.

**No que tange aos valores pagos a título de cesta básica, auxílio alimentação in natura, no salário de contribuição dos segurados empregados da Recorrente, em período no qual esta não possuía inscrição no Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT)**, a controvérsia se resolve pela regra do art. 28, § 9º, alínea “c”, da Lei nº 8.212/1991, *in verbis*:

*Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:*

*I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)*

*(...)*

*§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)*

*(...)*

*c) a parcela "in natura" recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, nos termos da Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976;*

Depreende-se da regra acima exposta que não integra o salário de contribuição apenas a parcela de alimentação *in natura* que esteja de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho, motivo pelo qual a inscrição do

contribuinte, nos termos elencados pela legislação, é condição *sine qua non* para o usufruto do benefício legal. A falta de inscrição, mesmo que posteriormente o contribuinte venha a inscrever-se no PAT, não autoriza que as parcelas anteriormente pagas sejam excluídas do salário de contribuição.

Essa matéria também foi regulada pelo art. 783 da Instrução Normativa SRP nº 100/03, e repetida na Instrução Normativa nº 3/05 (em seu art. 753):

*Art. 783. Não integra a remuneração a parcela in natura, sob forma de utilidade ou de alimentação, fornecida pela empresa regularmente inscrita no PAT ao trabalhadores por ela diretamente contratados, de conformidade com os requisitos estabelecidos pelo órgão gestor competente.*

Logo, não há dúvidas sobre a obrigatoriedade da prévia inscrição no PAT para que a empresa Recorrente pudesse usufruir das disposições legais que desoneram a incidência das contribuições sociais sobre a parcela de alimentação in natura concedida a seus empregados.

Tal entendimento já se encontra sedimentado neste E. Conselho de Contribuintes, conforme se percebe da ementa do seguinte julgado, dentre outros:

*“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS. Período de apuração: 01/01/1996 a 31/12/1998 ALIMENTAÇÃO IN NATURA. Incide contribuição previdenciária sobre os valores relativos ao auxílio-alimentação, mesmo que concedido aos empregados sob a forma "in natura", caso o sujeito passivo não seja inscrito no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT. Recurso Voluntário Negado” (Recurso Voluntário 143.589, Rel. Conselheira Liege Lacroix Thomasi, Sessão de 06/06/2008)*

Com isso, afasta-se a alegação da Recorrente de que os valores decorrentes de cesta básica não devem ser declarados em GFIP. Por consectário lógico, a parcela “in natura” paga aos segurados empregados caracteriza-se remuneração e integra o salário de contribuição para cálculo das contribuições sociais, estando excluídas tão-somente as parcelas “in natura”, desde que a empresa esteja inscrita no PAT e observe todas as regras previstas no Programa.

**Com relação ao pedido de relevação da penalidade aplicada**, a atuada não atendeu a todos os 4 (quatro) requisitos previstos no artigo 291, § 1º, do Decreto nº 3.048/1999 – no caso em tela ao não proceder a correção das faltas –, apesar de ser primária (fl.98), não ter incorrido em circunstância agravante (fls. 01/11) e com pedido no prazo da defesa (fls. 526/530). Esse artigo 291, § 1º, dispõe:

*Art. 291. Constitui circunstância atenuante da penalidade aplicada ter o infrator corrigido a falta até o termo final do prazo para impugnação. (Redação dada pelo Decreto nº 6.032, de 12/02/2007).*

*§1º. **A multa será relevada se o infrator formular pedido e corrigir a falta**, dentro do prazo de impugnação, ainda que não contestada a infração, desde que seja o infrator primário e não tenha ocorrido nenhuma circunstância agravante. (Alterado pelo Decreto nº 6.032, de 12/02/2007) (grifamos)*

Com relação ao salário “in natura” (cesta básica), a empresa não comprovou a correção das falhas face a divergência de entendimento sobre a matéria. Quanto aos demais fatos geradores em GFIP, embora a empresa informe em sua impugnação a juntada de RDE e a RDP, não se verifica ao longo das folhas apresentadas (fls. 526/555), qualquer documento que retifica a GFIP, tampouco a RDE ou a RDP.

Logo, não será acatada a alegação da Recorrente para aplicação da relevação da multa, eis que a ela estava obrigada a declarar mensalmente, por intermédio da GFIP, todos os fatos geradores das contribuições previdenciárias, nos termos do art. 32, inciso IV e § 5º, da Lei nº 8.212/1991.

**É importante salientar que a infração ora analisada não depende da ocorrência de dolo ou culpa do contribuinte, ao contrário do que entende a Recorrente.** Não cogitou o legislador sobre o elemento volitivo que a originou. A obrigação da empresa é apresentar a Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP) contendo os fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, não cabendo ao Fisco analisar os motivos subjetivos da sua apresentação incompleta. Vale mencionar que o art. 136 do CTN, ao eleger como regra a responsabilidade objetiva, isenta a autoridade fiscal de buscar as provas da intenção do infrator, conforme transcrito abaixo:

*Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato. (g.n.)*

Logo, não procede a alegação da Recorrente de que as falhas encontradas pela auditoria fiscal decorreram da difícil interpretação da complexa legislação previdenciária, eis que ela apresentou ao Fisco as Guias de Recolhimentos do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP's) sem todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias nas competências 12/1999 a 12/2004.

**Ainda dentro do aspecto meritório e em observância aos princípios da legalidade objetiva, da verdade material e da autotutela administrativa, presentes no processo administrativo tributário, frisamos que os valores da multa aplicados foram fundamentados na redação do art. 32, inciso IV e §§ 4º e 5º, da Lei nº 8.212/1991, acrescentados pela Lei nº 9.528/1997. Entretanto, este dispositivo sofreu alteração por meio do disposto nos arts. 32-A e 35-A, ambos da Lei nº 8.212/1991, acrescentados pela Lei nº 11.941/2009.** Com isso, houve alteração da sistemática de cálculo da multa aplicada por infrações concernentes à GFIP's, a qual deve ser aplicada ao presente lançamento ora analisado, tudo em consonância com o previsto pelo art. 106, inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional.

Assim, quanto à multa aplicada, vale ressaltar a superveniência da Lei nº 11.941/2009.

Para tanto, inseriu o art. 32-A na Lei nº 8.212/1991, o qual dispõe o seguinte:

*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: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).*

*I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).*

*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. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).*

*§ 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. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).*

*§ 2º. Observado o disposto no § 3º deste artigo, as multas serão reduzidas: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).*

*I – à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).*

*II – a 75% (setenta e cinco por cento), se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).*

*§ 3º. A multa mínima a ser aplicada será de: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).*

*I – R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).*

*II – R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).*

No caso em tela, trata-se de infração que agora se enquadra no art. 32-A, inciso I, da Lei nº 8.212/1991.

Considerando o grau de retroatividade média da norma previsto no art. 106, inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional (CTN), transcrito abaixo, há que se verificar a situação mais favorável ao sujeito passivo, face às alterações trazidas.

### **CTN:**

*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.*

Nesse sentido, entendo que na execução do julgado, a autoridade fiscal deverá verificar, com base nas alterações trazidas, qual a situação mais benéfica ao contribuinte, se a multa aplicada à época ou a calculada de acordo com o art. 32-A, inciso I, da Lei nº 8.212/1991.

Esclarecemos que não há espaço jurídico para aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212/1991, eis que este remete para a aplicação do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, que trata das multas quando do lançamento de ofício dos tributos federais, vejo que as suas regras estão em outro sentido. As multas nele previstas incidem em razão da falta de pagamento ou, quando sujeito a declaração, pela falta ou inexatidão da declaração, aplicando-se apenas ao valor que não foi declarado e nem pago.

Assim, há diferença entre as regras estabelecidas pelos artigos 32-A e 35-A, ambos da Lei nº 8.212/1991. Quanto à GFIP não há vinculação com o pagamento. Ainda que não existam diferenças de contribuições previdenciárias a serem pagas, estará o contribuinte sujeito à multa do art. 32-A da Lei nº 8.212/1991.

O art. 44 da Lei nº 9.430/1996 dispõe o seguinte:

*Art.44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:*

*I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;*

*II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido 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.*

A regra do artigo acima mencionado tem finalidade exclusivamente fiscal, diferentemente do caso da multa prevista no art. 32-A da Lei nº 8.212/1991, em que independentemente do pagamento/recolhimento da contribuição previdenciária, o que se pretende é que, o quanto antes (daí a gradação em razão do decurso do tempo), o sujeito passivo preste as informações à Previdência Social, sobretudo os salários de contribuição percebidos pelos segurados. São essas informações que viabilizam a concessão dos benefícios previdenciários. Quando o sujeito passivo é intimado para entregar a GFIP, suprir omissões ou efetuar correções, o Fisco já tem conhecimento da infração e, portanto, já poderia autuá-lo, mas isso não resolveria um problema extrafiscal, que é: as bases de dados da Previdência Social não seriam alimentadas com as informações corretas e necessárias para a concessão dos benefícios previdenciários.

Por essas razões é que não vejo como se aplicarem as regras do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 aos processos instaurados em razão de infrações cometidas sobre a GFIP. E no que tange à “falta de declaração e nos de declaração inexata”, parte também do dispositivo, além das razões já expostas, deve-se observar o Princípio da Especificidade – a norma especial prevalece sobre a geral: o art. 32-A da Lei nº 8.212/1991 traz regra aplicável especificamente à GFIP, portanto deve prevalecer sobre as regras no art. 44 da Lei nº 9.430/1996 que se aplicam

a todas as demais declarações a que estão obrigados os contribuintes e responsáveis tributários. Pela mesma razão, também não se aplica o artigo 43 da mesma lei:

*Art.43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.*

*Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, 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.*

Em síntese, para aplicação de multas pelas infrações relacionadas à GFIP devem ser observadas apenas as regras do art. 32-A da Lei nº 8.212/1991 que regulam exaustivamente a matéria. É irrelevante para tanto se houve ou não pagamento/recolhimento e, no caso que tenha sido lavrado Auto de Infração de Obrigação Principal (AIOP), qual tenha sido o valor nele lançado.

### **CONCLUSÃO:**

Voto no sentido de **CONHECER** do recurso e **DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL**, para reconhecer que: (i) sejam excluídos, em decorrência da decadência tributária quinquenal, os valores apurados até a competência 11/1999, inclusive, e também na competência 13/1999; e (ii) seja efetuado o cálculo da multa de acordo com o art. 32-A da Lei nº 11.941/2009 (nova legislação) e comparado ao cálculo anterior, para que seja aplicado o cálculo mais benéfico ao sujeito passivo, na forma do voto.

Ronaldo de Lima Macedo.