



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

**Processo n°** 12571.000108/2007-91  
**Recurso n°** 258.437 Voluntário  
**Acórdão n°** **2803-00.537 – 3ª Turma Especial**  
**Sessão de** 15 de março de 2011  
**Matéria** AUTO DE INFRAÇÃO: GFIP. FATOS GERADORES  
**Recorrente** INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PARAFUSOS E CONEXÕES LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

Assunto: Obrigações Acessórias

Período de apuração: 01/01/1999 a 30/04/2005

DECADÊNCIA.

O Supremo Tribunal Federal, através da Súmula Vinculante n° 08, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei n° 8.212, de 24/07/91, devendo, portanto, ser aplicadas as regras do Código Tributário Nacional.

CONTRIBUIÇÕES INCIDENTES SOBRE A REMUNERAÇÃO DE SEGURADOS CONTRIBUENTES INDIVIDUAIS.

A contribuição do segurado contribuinte individual encontra respaldo legal no art. 12, inciso V, art. 21, art. 28, inciso III, art. 30, inciso II e parágrafos 2º, 4º e 5º, todos da Lei n° 8.212/91.

A contribuição da empresa sobre a remuneração paga ao contribuinte individual encontra respaldo legal no art. 1º, incisos I e II, e art. 3; todos da Lei Complementar n. 84, de 18.01.96.

RETROATIVIDADE BENIGNA. GFIP. LEI N ° 11.941/2009. REDUÇÃO DA MULTA.

As multas em GFIP foram alteradas pela Medida Provisória n° 449 de 2008, convertida na Lei n° 11.941/2009, sendo benéfica para o infrator. Foi acrescentado o art. 32-A à Lei n° 8.212/91.

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: 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.

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 ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.

(Assinado digitalmente)

Helton Carlos Praia de Lima – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Helton Carlos Praia de Lima, Eduardo de Oliveira, Oseas Coimbra Júnior, Carolina Siqueira Monteiro de Andrade, Amilcar Barca Teixeira Junior, Gustavo Vettorato.

## Relatório

### DO LANÇAMENTO

Trata-se de Auto de Infração - AI (CFL:68) lavrado contra a empresa INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PARAFUSOS E CONEXÕES LTDA, em razão da omissão de fatos geradores de contribuições previdenciárias não informados em Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social — GFIPs, período 01/1999 a 04/2005, relativo a remunerações pagas a contribuintes individuais, a título de pró-labore dos administradores e honorários do contador, escrituradas na contabilidade, conforme descrito no Relatório Fiscal às folhas 13/18. Tal fato corresponde a infração ao art. 32, inciso IV e parágrafos 3º. e 5º., da Lei nº 8.212/91. Não se verificou a ocorrência de circunstâncias agravantes e atenuantes.

### DA CIÊNCIA DO LANÇAMENTO

A ciência da autuação fiscal se deu em 31/08/2007, fl. 01, inconformado o recorrente apresentou impugnação, fls. 32 a 33.

A decisão do órgão julgador de primeira instância administrativa fiscal confirmou a procedência do lançamento, fls. 49 a 56.

### DO RECURSO VOLUNTÁRIO

O contribuinte tomou ciência da decisão em 07/01/2008, fls. 58, inconformado interpôs recurso voluntário em 06/02/2008, fls. 62 a 65, alegando em síntese:

- DECADÊNCIA: o prazo é de cinco anos. Dessa forma, todos os valores apurados antes de 31 de agosto de 2002 estão atingidos pela decadência. Assim deve ser declarada nula a autuação em razão de conter créditos já atingidos pela decadência.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Helton Carlos Praia de Lima, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo, fls. 69, e preenche todos os requisitos de admissibilidade, razão pela qual, passo a analisá-lo.

A omissão de fatos geradores de contribuições previdenciárias não informados em Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social — GFIPs, relativo a remunerações pagas a contribuintes individuais, a título de pró-labore dos administradores e honorários do contador, infringe o art. 32, inciso IV e parágrafos 3º. e 5º., da Lei nº 8.212/91.

Em que pese a conveniência do simultâneo julgamento de matérias afins do mesmo contribuinte, evitando-se decisões divergentes versando sobre situações análogas, o fato de existir outro processo de débito em trâmite normal não é fator impeditivo de julgamento por esta Turma do presente Auto de Infração, que possui inclusive fundamentação totalmente distinta da NFLD lavrada.

A contribuição do segurado contribuinte individual encontra respaldo legal no art. 12, inciso V, art. 21, art. 28, inciso III, art. 30, inciso II e parágrafos 2º., 4º. e 5º., todos da Lei nº 8.212/91. A contribuição da empresa sobre a remuneração paga ao contribuinte individual encontra respaldo legal no art. 1º., incisos I e II, e art. 3; todos da Lei Complementar n. 84, de 18.01.96.

O crédito tributário encontra-se revestido das formalidades legais do art. 142 e § único, e arts. 97 e 115, todos do CTN, com a descrição da infração e dispositivo legal infringido, o valor da multa aplicada e sua fundamentação legal, período apurado, relatório fiscal da infração e da aplicação da multa, as Instrução para o Contribuinte – IPC; a identificação do contribuinte, identificação do Auditor Fiscal notificante, e demais informações constantes das folhas 01 a 20, bem como, lavrado de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam o assunto, consoante o artigo 33 da Lei nº 8.212/91.

Quanto à questão relativa à fluência do prazo decadencial, a mesma deve ser analisada.

O Supremo Tribunal Federal, conforme entendimento sumulado, Súmula Vinculante de nº 8, no julgamento proferido em 12 de junho de 2008, reconheceu a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212 de 1991, nestas palavras:

*Súmula Vinculante nº 8* “São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

Conforme previsto no art. 103-A da Constituição Federal a Súmula de nº 8 vincula toda a Administração Pública, devendo este Colegiado aplicá-la.

*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.*

Uma vez não sendo mais possível a aplicação do art. 45 da Lei n.º 8.212/1991, há que serem observadas as regras previstas no Código Tributário Nacional - CTN.

As contribuições previdenciárias são tributos lançados por homologação, assim devem, em regra, observar o disposto no art. 150, parágrafo 4º do CTN. Havendo, então o pagamento antecipado, observar-se-á a regra de extinção prevista no art. 156, inciso VII do CTN. Se não houver pagamento antecipado sobre a rubrica há que ser observado o disposto no art. 173, inciso I do CTN. Nessa hipótese, o crédito tributário será extinto em função do previsto no art. 156, inciso V do CTN. Caso tenha ocorrido dolo, fraude ou simulação não será observado o disposto no art. 150, parágrafo 4º do CTN, sendo aplicado necessariamente o disposto no art. 173, inciso I, independentemente de ter havido o pagamento antecipado.

O Superior Tribunal de Justiça - STJ, em acórdão exarado em Recurso Especial - REsp 761908 / SC, 2005/0101012-8, T1 - PRIMEIRA TURMA, relator Ministro LUIZ FUX (1122), publicação DJ 18/12/2006 p. 322, prevê a aplicação de regras de contagem de decadência distintas em um mesmo lançamento de contribuições previdenciárias, cujo excerto transcrevemos:

*"TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. SEGURIDADE SOCIAL. PRAZO PARA CONSTITUIÇÃO DE SEUS CRÉDITOS. DECADÊNCIA. LEI 8.212/91 (ARTIGO 45). ARTIGOS 150, § 4º, E 173, I, DA CF/88. ACÓRDÃO ASSENTADO EM FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL.*

.....

*11. In casu, a notificação de lançamento, lavrada em 31.10.2001 e com ciência em 05.11.2001, abrange duas situações: (1) diferenças decorrentes de créditos previdenciários recolhidos a menor (abril e novembro/1991, março a julho/1992; novembro e dezembro/1992; setembro a novembro/1993, janeiro/1994, março/1994 a janeiro/1998; e março e junho/1998); e (2) débitos decorrentes de integral inadimplemento de contribuições previdenciárias incidentes sobre pagamentos efetuados a autônomos (maio a novembro/1996; janeiro a julho/1997; setembro e dezembro/1997; e janeiro, março e dezembro/1998) e das contribuições destinadas ao SAT incidente sobre pagamentos de reclamações trabalhistas (maio/1993; abril/1994; e setembro a novembro/1995).*

*12. No primeiro caso, considerando-se a fluência do prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador, encontram-se fulminados pela decadência os créditos anteriores a novembro/1996.*

*13. No que pertine à segunda situação elencada, **em que não houve entrega de GFIP (Guia de Recolhimento do FGTS e***

**Informações à Previdência Social), nem confissão ou qualquer pagamento parcial, incide a regra do artigo 173, I, do CTN, contando-se o prazo decadencial quinquenal do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Desta sorte, encontram-se hígidos os créditos decorrentes de contribuições previdenciárias incidentes sobre pagamentos efetuados a autônomos e caducos os decorrentes das contribuições para o SAT." Nosso grifo**

REGRA DO ART. 173, INCISO I DO CTN.

No caso em concreto, o período da autuação fiscal se deu em 01/1999 a 04/2005. Não houve declaração dos fatos geradores na GFIP, conforme Relatório Fiscal, fls. 13/18 . A ciência da notificação se deu em 31/08/2007 (fl. 01).

Logo deve ser aplicado o disposto no art. 173, inciso I do CTN. Para essas competências encontram-se atingidos pela fluência do prazo decadencial os fatos geradores apurados pela fiscalização ocorridos até a competência novembro de 2002, inclusive 13/2002 (13º. salário) se houver.

A competência dezembro de 2002 não decaiu, pois o crédito somente poderia ser constituído após o vencimento, data em que se exigia o pagamento antecipado, ou seja, em janeiro de 2003; assim o prazo de decadência, para tal competência, possui como termo de início o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, ou seja, o dia 1º de janeiro de 2004, a qual findaria em 31 de dezembro de 2008.

Destarte, ficam excluídas do lançamento as contribuições apuradas até a competência 11/2002, inclusive, em razão da regra decadencial disposta no art. 173, inciso I do CTN, passando a análise do mérito para as demais competências.

Quanto a multa aplicada na autuação fiscal em comento, há que se observar a retroatividade benigna prevista no art. 106, inciso II do CTN.

As multas em GFIP foram alteradas pela Lei nº 11.941, de 27/05/2009, sendo mais benéficas para o infrator. Foi acrescentado o art. 32-A à Lei nº 8.212, 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.*

Desse modo, resta evidenciado, que a conduta de apresentar a GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores sujeitava 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 4º do artigo 32 da Lei n.º 8.212 de 1991. Agora, com a Lei n.º 11.941/2009, a tipificação passou a ser: “apresentar a GFIP com incorreções ou omissões”, com multa de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de dez informações incorretas ou omitidas.

O núcleo do tipo infracional é: “apresentar a GFIP com erros”. A multa será aplicada ainda que o contribuinte tenha pago as contribuições, conforme previsto no inciso I do art. 32 A. Resta demonstrado, assim, que estamos diante de uma obrigação puramente formal, devendo ser aplicada a multa isolada.

Não há, pois, razão para serem somadas as multas por descumprimento da obrigação principal e da acessória antes da Lei n.º 11.941/2009 e após, para verificar qual a mais vantajosa. A análise tem que ser multa por descumprimento de obrigação principal antes e multa por tal descumprimento após; e multa por descumprimento de obrigação acessória antes e após. A análise tem que ser realizada dessa maneira, pois como já afirmado trata-se de obrigação acessória independente da obrigação principal.

A conduta de não apresentar declaração, ou apresentar de forma inexata, somente se subsumiria à multa de 75%, prevista no art. 44 da Lei n.º 9.430, nas hipóteses em que não há penalidade específica para ausência de declaração ou declaração inexata. Para a GFIP, assim como a DCTF e a DIRPF, há multa com tipificação específica; desse modo inaplicável o art. 44. Para a GFIP aplica-se o art. 32-A da Lei n.º 8.212 de 1991.

Conforme previsto no art. 44 da Lei n.º 9.430, a multa de 75% incidirá 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. Desse modo, há três condutas no art. 44 que não precisam ocorrer simultaneamente para ser aplicada a multa. Há a conduta deixar de pagar ou recolher; outra conduta é ausência de declaração, e a outra é a apresentação de declaração inexata.

Logicamente, se o contribuinte tiver recolhido os valores devidos antes da ação fiscal, não se aplica a multa de 75% prevista no art. 44 da Lei n° 9.430; mas a despeito do pagamento não declarou em GFIP, é possível a aplicação da multa isolada do art. 32A da Lei n° 8.212/91. Essa aplicação de multa isolada somente é possível, pelo fato de serem condutas distintas. Agora, se o contribuinte tiver declarado em GFIP não se aplica a multa do art. 44 da Lei n° 9.430, sendo aplicável somente a multa moratória do art. 61 da Lei n° 9430, pois os débitos já estão confessados e devidamente constituídos, sendo prescindível o lançamento.

Afinal, a multa do art. 44 da Lei n° 9.430 somente se aplica nos lançamentos de ofício. Desse modo, se o contribuinte tiver declarado em GFIP, mas não pagou, não se aplica o art. 44 da Lei 9.430 pelo fato de o contribuinte não ter recolhido, mas ter declarado; de fato, não se aplica o art. 44 pelo fato de não haver lançamento de ofício, pois o crédito já está constituído pelo termo de confissão que é a GFIP.

Ademais, nas hipóteses em que o contribuinte não recolhe e não declara 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 n° 8.212/91. Como já afirmado, 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 n° 9.430/96. Assim, não há que se falar em *bis in idem*, tampouco em consunção. Pelo contrário, 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. Logo, não há consistência nos entendimentos que pretendem dispensar a multa isolada, por ter sido aplicada a multa genérica.

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: 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.

No caso em debate não há dúvida de que o art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN é plenamente aplicável.

### **CONCLUSÃO**

Pelo exposto, voto em dar provimento parcial ao recurso, excluindo do lançamento as contribuições apuradas até a competência 11/2002, inclusive, em razão da regra decadencial disposta no art. 173, inciso I do CTN; e determinar a retificação da multa de ofício em razão da apresentação de GFIP com incorreções ou omissões, devendo-se aplicar o disposto no art. 32-A, inciso I, da Lei n. 8.212/1991, com a redação dada pela Lei n. 11.941/2009, desde que mais favorável ao contribuinte.

(Assinado digitalmente)

Helton Carlos Praia de Lima

Processo nº 12571.000108/2007-91  
Acórdão n.º **2803-00.537**

**S2-TE03**  
Fl. 74

---