



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

**Processo n°** 13502.000202/2010-22  
**Recurso n°** 003.026 Voluntário  
**Acórdão n°** 2302-003.026 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 20 de fevereiro de 2014  
**Matéria** CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - AIOA CFL 78  
**Recorrente** MUNICÍPIO DE CAMAÇARI - CÂMARA MUNICIPAL  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Data do fato gerador: 24/02/2010

AUTO DE INFRAÇÃO. CFL 78. ENTREGA DE GFIP COM OMISSÕES OU INCORREÇÕES.

Constitui infração à legislação previdenciária a entrega de Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP com incorreções ou omissão de informações relativas a fatos geradores de contribuições previdenciárias, sujeitando o infrator à multa prevista no Inciso I do art. 32-A da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009, observado o valor mínimo fixado no inciso II do §3º do mesmo dispositivo legal suso mencionado.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL, JULGAMENTO ADMINISTRATIVO. LIVRE CONVENCIMENTO.

O julgador não é obrigado a manifestar-se sobre todas as alegações das partes, nem a ater-se aos fundamentos indicados por elas ou a responder, um a um, a todos os seus argumentos, quando já encontrou motivo suficiente para fundamentar a decisão. Cabe a ele decidir a questão de acordo com o seu livre convencimento, utilizando-se dos fatos, das provas, da jurisprudência, dos aspectos pertinentes ao tema e da legislação que entender aplicável ao caso concreto.

**EXCLUSÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. EQUIDADE. IMPOSSIBILIDADE.**

Do §3º do art. 113 do CTN advém o efeito convertedor da penalidade pecuniária decorrente do descumprimento objetivo de obrigação acessória em obrigação tributária principal - TRIBUTO. O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido, a teor do §2º do art. 108 do CTN.

**Recurso Voluntário Negado**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 2ª TO/3ª CÂMARA/2ª SEJUL/CARF/MF/DF, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

Liège Lacroix Thomasi – Presidente de Turma.

Arlindo da Costa e Silva - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Liège Lacroix Thomasi (Presidente de Turma), Leonardo Henrique Pires Lopes (Vice-presidente de turma), André Luís Mársico Lombardi, Juliana Campos de Carvalho Cruz, Bianca Delgado Pinheiro e Arlindo da Costa e Silva.

## Relatório

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2008

Data da lavratura do AIOA: 24/02/2010.

Data da Ciência do AIOP: 26/02/2010

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face de Decisão Administrativa de 1ª Instância proferida pela DRJ/SDR que julgou procedente o lançamento tributário aviado no Auto de Infração de Obrigação Acessória – AIOA CFL 78 nº 37.259.541-3, decorrente do descumprimento de obrigações acessórias previstas no inciso IV do art. 32 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, com a redação dada pela Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, lavrado em desfavor do Recorrente, em virtude da entrega de Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social com informações incorretas ou omissas, conforme descrito no Relatório Fiscal, a fls. 09/24.

### CFL - 78

*Apresentar a empresa a declaração a que se refere a Lei nº 8.212, de 24/07/1991, art. 32, IV, acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10/12/1997, com a redação da MP nº 449, de 03/12/2008, convertida na Lei nº 11.941, de 27/05/2009, com incorreções ou omissões.*

Informa o auditor fiscal a ocorrência de infração à legislação previdenciária caracterizada pela apresentação de GFIP contendo as seguintes incorreções: omissão de diversos fatos geradores conforme relacionados nos levantamentos abaixo relacionados:

- Levantamentos CA1 e CA2 (não declarados em GFIP): tratam de pagamentos efetuados aos contribuintes individuais com os correspondentes descontos da contribuição do segurado;
- Levantamento CE1 (não declarado em GFIP): trata de pagamentos efetuados aos contribuintes individuais sem os correspondentes descontos da contribuição do segurado e cujos processos de pagamento não foram exibidos pelo sujeito passivo;
- Levantamento CII (não declarado em GFIP): trata de pagamentos efetuados aos contribuintes individuais sem os correspondentes descontos da contribuição do segurado e cujos processos de pagamento foram exibidos pelo sujeito passivo;
- Levantamento CP1 (não declarado em GFIP): trata de pagamentos efetuados às cooperativas de trabalho;



- 
- Que em relação às omissões e incorreções, essas não resultaram em exigência de débito tributário, razão pela qual invoca-se o apelo às considerações de equidade, para a dispensa ou cancelamento de multa;

Alfim, requer a declaração de nulidade da decisão recorrida e, no mérito, que seja julgado improcedente o Auto de Infração.

Relatados sumariamente os fatos relevantes.

## Voto

Conselheiro Arlindo da Costa e Silva, Relator.

### **1. DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE**

#### 1.1. DA TEMPESTIVIDADE

O sujeito passivo foi válida e eficazmente cientificado da decisão recorrida no dia 07/11/2011, Havendo sido o recurso voluntário protocolado no dia 07/12/2011, há que se reconhecer a tempestividade do recurso interposto.

Estando presentes os demais requisitos de admissibilidade do recurso, dele conheço.

### **2. DAS PRELIMINARES**

#### 2.1. DO JULGAMENTO EM 1ª INSTÂNCIA

Revela-se oportuno salientar *ab initio* que, consoante jurisprudência assente nos tribunais superiores, o julgador não é obrigado a manifestar-se sobre todas as alegações das partes, nem a ater-se aos fundamentos indicados por elas ou a responder, um a um, a todos os seus argumentos, quando já encontrou motivo suficiente para fundamentar a decisão.

Por outro viés, a leitura das razões de fato e de direito dispostas no processo não se presta a satisfazer a tese defendida pelo Contribuinte ou sob sua ótica, tampouco àquelas esposadas pelo Fisco, sendo imperioso, outrossim, que o julgador se atenha à *mens lege*.

Nesse sentido:

*O Tribunal de origem não precisaria refutar, um a um, todos os argumentos elencados pela parte ora agravante, mas apenas decidir as questões postas. Portanto, ainda que não tenha se referido expressamente a todas as teses de defesa, as matérias que foram devolvidas à apreciação da Corte a quo estão devidamente apreciadas.*

*É cediço, no STJ, que o juiz não fica obrigado a manifestar-se sobre todas as alegações das partes, nem a ater-se aos fundamentos indicados por elas ou a responder, um a um, a todos os seus argumentos, quando já encontrou motivo suficiente para fundamentar a decisão, o que de fato ocorreu.*

*Ressalte-se, ainda, que cabe ao magistrado decidir a questão de acordo com o seu livre convencimento, utilizando-se dos fatos,*

*das provas, da jurisprudência, dos aspectos pertinentes ao tema e da legislação que entender aplicável ao caso concreto.*

*Nessa linha de raciocínio, o disposto no art. 131 do Código de Processo Civil: "Art. 131. O juiz apreciará livremente a prova, atendendo aos fatos e circunstâncias constantes dos autos, ainda que não alegados pelas partes; mas deverá indicar, na sentença, os motivos que lhe formaram o convencimento." (AgRg no REsp nº 1.130.754, Rel. Min. Humberto Martins, DJ 13.04.2010).*

Ou ainda:

*"o magistrado não é obrigado a responder todas as alegações das partes se já tiver encontrado motivo suficiente para fundamentar a decisão, nem é obrigado a ater-se aos fundamentos por elas indicados " (REsp 684.311/RS, Rel. Min. Castro Meira, DJ 18.4.2006).*

Há que se considerar, igualmente, que o Ordenamento Jurídico Brasileiro adotou, à exceção do Tribunal do Júri, o regime processual da persuasão racional, ou do Livre Convencimento Motivado da Autoridade Julgadora, a qual detém a prerrogativa de livremente apreciar a prova, atendendo aos fatos e circunstâncias constantes dos autos, ainda que não alegados pelas partes. Mesmo no Processo Administrativo Fiscal, o sistema do livre convencimento motivado constitui-se garantia do órgão julgador administrativo, conforme estatuído no art. 29 do Decreto nº 70.235/72.

**Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972**

*Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.*

Nessa prumada, compete ao Julgador da causa proceder à adequada subsunção do caso concreto ao regime jurídico devido, em função das condições de contorno específicas da causa em debate, conjugadas aos elementos de prova constantes dos autos, os quais devem ser valorados com ampla liberdade, desde que tal operação intelectual seja realizada motivadamente, com o quê se permite a aferição dos parâmetros de legalidade e de razoabilidade adotados pela Autoridade Julgadora.

Notório o escólio de Gomes Filho (*in* Direito à Prova no Processo Penal. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1997, p. 162): “*Se de um lado, em oposição ao critério das provas legais, o livre convencimento pressupõe a ausência de regras abstratas e gerais de valoração probatória, que circunscreveriam a solução das questões de fato a standards legais, por outro implica a observância de certas prescrições tendentes a assegurar a correção epistemológica e jurídica das conclusões sobre os fatos debatidos no processo*”.

Com efeito, na formação do convencimento da Autoridade Julgadora, devem aliar-se liberdade e responsabilidade na atividade de identificação da subsunção do fato concreto à norma jurídica de regência, de valoração das provas, sob a ótica que demanda a

controvérsia em exame. Sendo a finalidade do processo a revelação da verdade real, ainda que utópica, então as questões de fato e de direito demonstradas e comprovadas nos autos têm por desígnio propiciar ao Julgador a convicção sobre a ocorrência de um fato, não somente em relação à sua existência, mas, também, quanto às circunstâncias substanciais pertinentes ao evento em análise, e a sua adequação ao regime jurídico a que se encontra subjugado.

No caso em exame, verificamos que o Órgão Julgador de 1ª Instância considerou em seu Acórdão todas as matérias de efetivo relevo para a formação da convicção permeada na decisão proferida.

Mesmo que algumas questões subjacentes não tenham sido ventiladas pela DRJ, estando a sua decisão sobre a questão nuclear do processo devidamente fundamentada no Acórdão proferido, não há que se falar em negativa de prestação jurisdicional, tampouco em supressão de instância.

Vencidas as preliminares, passamos ao exame do mérito.

### **3. DO MÉRITO**

Cumprido de plano assentar que não serão objeto de apreciação por este Colegiado as matérias não expressamente impugnadas pelo Recorrente, as quais serão consideradas como verdadeiras, assim como as matérias já decididas pelo Órgão Julgador de 1ª Instância não expressamente contestadas pelo sujeito passivo em seu instrumento de Recurso Voluntário, as quais se presumirão como anuídas pela Parte.

Também não serão objeto de apreciação por esta Corte Administrativa as matérias substancialmente alheias ao vertente lançamento, eis que em seu louvor, no processo de que ora se cuida, não se houve por instaurado qualquer litígio a ser dirimido por este Conselho, assim como as questões arguidas exclusivamente nesta instância recursal, antes não oferecida à apreciação do Órgão Julgador de 1ª Instância, em razão da preclusão prevista no art. 17 do Decreto nº 70.235/72.

#### **3.1. DO APELO À EQUIDADE.**

Pondera o Recorrente que, em relação às omissões e incorreções, essas não resultaram em exigência de débito tributário, razão pela qual se houve por invocado apelo às considerações de equidade para a dispensa ou cancelamento de multa.

Razão não lhe assiste, todavia.

Em primeiro lugar, cumpre ser destacado que no capítulo reservado ao Sistema Tributário Nacional, a Carta Constitucional outorgou à Lei Complementar a competência para estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre as obrigações tributárias, dentre outras.

#### **Constituição Federal, de 03 de outubro de 1988**

*Art. 146. Cabe à lei complementar:*

(...)

*III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:*

(...)

*b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;*

Nessa vertente, no exercício da competência que lhe foi outorgada pelo Constituinte Originário, o CTN honrou prescrever, com propriedade, a distinção entre as duas modalidades de obrigações tributárias, *ad litteris et verbis*:

**Código Tributário Nacional - CTN**

*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 decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.*  
(grifos nossos)

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

As obrigações acessórias, consoante os termos do Diploma Tributário, consubstanciam-se deveres de natureza instrumental, consistentes em um fazer, não fazer ou permitir, fixados na legislação tributária, na abrangência do art. 96 do CTN, em proveito do interesse da administração fiscal no que tange à arrecadação e à fiscalização de tributos.

No plano infraconstitucional, no que pertine às contribuições previdenciárias, a disciplina da matéria em relevo ficou a cargo da Lei nº 8.212/91, a qual fez inserir na Ordem Jurídica Nacional uma diversidade de obrigações acessórias, criadas no interesse da arrecadação ou da fiscalização das contribuições previdenciárias, sem transpor os umbrais limitativos erguidos pelo CTN.

Envolto no ordenamento realçado nas linhas precedentes, o inciso IV do art. 32 da citada lei de custeio da Seguridade Social estatuiu como obrigação acessória da empresa o dever jurídico instrumental do sujeito passivo de declarar à Secretaria da Receita Federal do Brasil e ao Conselho Curador do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS, mediante GFIP, na forma, prazo e condições estabelecidos por esses órgãos, todos os dados relacionados a fatos geradores, base de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS ou do Conselho Curador do FGTS.

**Lei nº 8.212, de 24 de julho de 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. (Inciso acrescentado pela Lei nº 9.528/97)*

(...)

*§11. Em relação aos créditos tributários, os documentos comprobatórios do cumprimento das obrigações de que trata este artigo devem ficar arquivados na empresa até que ocorra a prescrição relativa aos créditos decorrentes das operações a que se refiram. (Redação dada pela Medida Provisória nº 449/2008)*

No mesmo sentido, assim dispõe o art. 225, IV do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99.

**Regulamento da Previdência Social.**

*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;*

Tal obrigação acessória evidencia-se como contínua, não se extinguindo com a mera apresentação do documento em tela nos meses anteriores. Em assim sendo, a entrega da GFIP em um determinado mês não exime nem dispensa o obrigado a efetuar a mesma entrega na competência seguinte, ainda que as informações a serem declaradas sejam exatamente as mesmas informadas na declaração do mês anterior.

No caso em apreço, conforme destacado no Relatório Fiscal a fls. 10/11, no decorrer dos procedimentos de auditoria fiscal, a Fiscalização constatou que o município ora Recorrente apresentou as GFIP referentes às competências 01/2005 até 12/2008, com omissão de fatos geradores de contribuição previdenciária, os quais se encontram relacionados no relatório de lançamentos - RL a fls. 42/105 do Processo Administrativo Fiscal nº 13502.000197/2010-58, que tem por objeto a Auto de Infração de Obrigação Principal nº 37.259.542-1, lavrado na mesma ação fiscal, mediante o qual se houve por lançada a obrigação principal decorrente dos fatos geradores ora em debate, agrupados nos seguintes levantamentos:

- Levantamento GF (ferramenta de apropriação de créditos da empresa): refere-se a fatos geradores declarados em Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP) pelo sujeito passivo;
- Levantamentos CA1 e CA2 (não declarados em GFIP): tratam de pagamentos efetuados aos contribuintes individuais com os correspondentes descontos da contribuição do segurado;

- Levantamento CE1 (não declarado em GFIP): trata de pagamentos efetuados aos contribuintes individuais sem os correspondentes descontos da contribuição do segurado e cujos processos de pagamento não foram exibidos pelo sujeito passivo;
- Levantamento CI1 (não declarado em GFIP): trata de pagamentos efetuados aos contribuintes individuais sem os correspondentes descontos da contribuição do segurado e cujos processos de pagamento foram exibidos pelo sujeito passivo;
- Levantamento CP1 (não declarado em GFIP): trata de pagamentos efetuados às cooperativas de trabalho;
- Levantamentos ET1 e ET2 (não declarados em GFIP): trata de pagamentos efetuados aos estagiários contratados em desacordo com as normas que regulamentam o contrato de estágio.
- Levantamentos FP1 e FP2 (não declarados em GFIP): diferença entre valores constantes das folhas de pagamentos de comissionados e vereadores e os valores declarados em GFIP;
- Levantamento FR1 (não declarado em GFIP): valores referentes ao adicional de férias não incluído pelo sujeito passivo na base de cálculo INSS de sua folha de pagamento;
- Levantamento PT1 (não declarado em GFIP): valores referentes ao programa de contratação de pessoal denominado pequeno trabalhador;
- Levantamentos RA1 e RA2 (não declarados em GFIP): valores referentes à diferença de SAT/RAT a partir da competência 06/2007;
- Levantamento RC1 (não declarado em GFIP): valores referentes às rescisões trabalhistas não incluídas pelo sujeito passivo na base de cálculo INSS de sua folha de pagamentos; e
- Levantamento RE1 (não declarado em GFIP): valores referentes às rescisões trabalhistas não incluídas pelo sujeito passivo na base de cálculo INSS de sua folha de pagamentos e cujos processos de pagamentos não foram exibidos.

Chamamos a atenção do leitor para o fato de o lançamento tributário aviado no Auto de Infração de Obrigação Principal nº 37.259.542-1 acima referido já ter sido apreciado e julgado procedente por esta mesma 2ª TO/3ª CÂMARA/2ª SEJUL/CARF/MF/DF, no julgamento do Recurso Voluntário aviado nos autos do Processo Administrativo Fiscal nº 13502.000197/2010-58.

Dessarte, configurando-se tais fatos jurígenos como fatos geradores de contribuições previdenciárias, estes deveriam ter sido, necessariamente, declarados nas GFIP correspondentes, contudo, não o foram. Daí a procedência da autuação.

Não se mostra demasiado enaltecer que a declaração de todos os dados relacionados a fatos geradores de contribuições previdenciárias, das bases de cálculo, dos valores devidos das contribuições previdenciárias e de outras informações de interesse do INSS ou do Conselho Curador do FGTS nas GFIP não é uma faculdade da empresa, mas, sim, uma obrigação tributária a ela imposta diretamente, com a força de império da lei formal, gerada nas Conchas Opostas do Congresso Nacional, segundo o trâmite gestacional plasmado nos artigos 61 a 69 da Carta de 1988.

Não se deve perder de vista, igualmente, que as Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP equiparam-se a documentos públicos e que o seu preenchimento com informações incorretas ou omissas constitui-se crime de falsidade ideológica, na forma prevista no Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal Brasileiro.

**Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal**

***Falsificação de documento público***

*Art. 297 - Falsificar, no todo ou em parte, documento público, ou alterar documento público verdadeiro:*

*Pena - reclusão, de dois a seis anos, e multa.*

*§1º - Se o agente é funcionário público, e comete o crime prevalecendo-se do cargo, aumenta-se a pena de sexta parte.*

*§2º - Para os efeitos penais, equiparam-se a documento público o emanado de entidade paraestatal, o título ao portador ou transmissível por endosso, as ações de sociedade comercial, os livros mercantis e o testamento particular. (grifos nossos)*

*§3º Nas mesmas penas incorre quem insere ou faz inserir: (Incluído pela Lei nº 9.983/2000)*

*I - na folha de pagamento ou em documento de informações que seja destinado a fazer prova perante a previdência social, pessoa que não possua a qualidade de segurado obrigatório; (Incluído pela Lei nº 9.983/2000)*

*II - na Carteira de Trabalho e Previdência Social do empregado ou em documento que deva produzir efeito perante a previdência social, declaração falsa ou diversa da que deveria ter sido escrita; (Incluído pela Lei nº 9.983/2000)*

*III - em documento contábil ou em qualquer outro documento relacionado com as obrigações da empresa perante a previdência social, declaração falsa ou diversa da que deveria ter constado. (Incluído pela Lei nº 9.983/2000) (grifos nossos)*

*§4º Nas mesmas penas incorre quem omite, nos documentos mencionados no §3º, nome do segurado e seus dados pessoais, a remuneração, a vigência do contrato de trabalho ou de prestação de serviços. (Incluído pela Lei nº 9.983/2000) (grifos nossos)*

***Falsidade ideológica***

*Art. 299 - Omitir, em documento público ou particular, declaração que dele devia constar, ou nele inserir ou fazer inserir declaração falsa ou diversa da que devia ser escrita, com o fim de prejudicar direito, criar obrigação ou alterar a verdade sobre fato juridicamente relevante: (grifos nossos)*

*Pena - reclusão, de um a cinco anos, e multa, se o documento é público, e reclusão de um a três anos, e multa, se o documento é particular.*

*Parágrafo único - Se o agente é funcionário público, e comete o crime prevalecendo-se do cargo, ou se a falsificação ou alteração é de assentamento de registro civil, aumenta-se a pena de sexta parte.*

Nessa vertente, havendo sido constatado pela Fiscalização o não-recolhimento total ou parcial das contribuições previdenciárias não declaradas em GFIP e/ou o descumprimento de obrigação acessória previstas na Lei de Custeio da Seguridade Social, o art. 37 da Lei nº 8.212/91 impõe ao Auditor Fiscal da Secretaria da Receita Federal do Brasil o dever/poder de lavrar o competente Auto de Infração, do qual não pode se abster a Autoridade Fazendária, por força da natureza plenamente vinculada do seu dever de ofício, a teor do Parágrafo Único do art. 142 do CTN.

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

*Art. 37. Constatado o não-recolhimento total ou parcial das contribuições tratadas nesta Lei, não declaradas na forma do art. 32 desta Lei, a falta de pagamento de benefício reembolsado ou o descumprimento de obrigação acessória, será lavrado auto de infração ou notificação de lançamento. (Redação dada pela Lei nº 11.941/2009).*

**Código Tributário Nacional - CTN**

*Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.*

*Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.*

Não procede, portanto, a alegação recursal de que “*com relação às omissões e incorreções, essas não resultaram em exigência de tributo, posto que apesar de omitidos foram recolhidos, ou seja, já se achavam extintos pelo pagamento*”. (sic)

Conforme demonstrado, das omissões em realce resultaram falta de recolhimento de contribuições previdenciárias patronais e a cargo dos segurados, as quais se houveram por lançadas mediante os Autos de Infração de Obrigação Principal nº 37.259.542-1 (Processo Administrativo Fiscal nº 13502.000197/2010-58) , nº 37.259.539-1 (Processo Administrativo Fiscal nº 13502.000200/2010-33) e nº 37.259.540-5 (Processo Administrativo Fiscal nº 13502.000201/2010-88), todos lavrados na mesma ação fiscal.

A conduta omissiva assim perpetrada pelo sujeito passivo representou ofensa ao dispositivo legal encartado no inciso IV do art. 32 da Lei nº 8.212/91, c.c. art. 225, IV do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99.

Almejando brindar a máxima efetividade à obrigação acessória ora ilustrada, o art. 32-A do Pergaminho Legal em foco, incluído pela MP nº 449/2008, posteriormente convertida na Lei nº 11.941/2009, aviou norma tributária sancionatória prevendo a punição do Infrator, em caso de entrega de GFIP contendo incorreções ou omissões relacionadas a fatos geradores de contribuições previdenciárias, mediante a inflicção de pena administrativa correspondente à multa de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas, observada a multa mínima de R\$ 500,00 (quinhentos reais).

**Lei nº 8.212, de 24 de julho de 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. (Inciso acrescentado pela Lei nº 9.528/97)*

*(...)*

*§11. Em relação aos créditos tributários, os documentos comprobatórios do cumprimento das obrigações de que trata este artigo devem ficar arquivados na empresa até que ocorra a prescrição relativa aos créditos decorrentes das operações a que se refiram. (Redação dada pela Medida Provisória nº 449/2008)*

*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 11.941/2009).*

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

*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 11.941/2009).*

*§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 11.941/2009).*

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

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

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

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

*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 11.941/2009).*

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

Assentada que a obrigação de prestar informações mediante GFIP se renova mensalmente, dessume-se de forma hialina que cada apresentação de GFIP com omissões/incorreções representa uma infração independente, a qual sofrerá a punição prevista na lei de forma isolada das demais.

Assim, ainda que a sanção a todas as infrações representativas de cada uma das competências apuradas pela fiscalização seja lançada mediante um único Auto de Infração, o valor da multa a ser estipulada para cada infração (competência) tem que ser calculada mediante a aplicação, na íntegra, da memória de cálculo estabelecida no art. 32-A da Lei nº 8.212/91, e, ao fim, devidamente somadas.

Não procede a alegação de inexistência de prejuízo ao erário erguida pelo Recorrente.

Em primeiro lugar, há que se ter em mente que as informações prestadas ao Fisco Federal mediante GFIP não possui finalidade unicamente tributária, nem visa unicamente à arrecadação. Elas têm uma função social paralela àquela de natureza arrecadatória eis que tais informações prestadas nas GFIP 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 constituirão a base de dados da própria autarquia previdenciária visando à concessão de aposentadorias e pensões em tempo ágil, dispensando a comprovação dos requisitos de concessão por parte do segurados.

A inclusão de informações na base de dados do CNIS visa a garantir que novos subsídios para o reconhecimento dos benefícios passem a constar do Cadastro, além daqueles já disponíveis como o registro de pessoas físicas e jurídicas, vínculos empregatícios, remunerações e contribuições.

Em termos tributários, a entrega da GFIP, muito além de uma mera obrigação acessória, configura-se como o próprio lançamento tributário em relação às contribuições previdenciárias nela declaradas, podendo o Fisco Federal, vencido o prazo para o recolhimento da exação nela consignada, ajuizar imediatamente a competente ação de execução fiscal.

A não entrega das GFIP ou a sua entrega com omissões/incorreções impõe à administração tributária o ônus de instaurar auditoria fiscal na empresa infratora visando a promover o lançamento tributário das contribuições previdenciárias não declaradas no citado documento declaratório, o que implica relevante atraso na realização do crédito previdenciário

de titularidade do Fisco. Tal atraso importa em redução do Orçamento Público, o que compromete a realização das metas traçadas pelo Governo Federal.

Acrescente-se, conforme já salientado no tópico precedente, que o mero descumprimento de obrigação acessória converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Mostra auspicioso destacar que, nos termos do art. 136 do CTN, a responsabilidade por infração à legislação tributária tem caráter objetivo e independe da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato, sendo irrelevante, igualmente, a sindicância da culpa ou da intenção do infrator. Assim, o fato de trazer ou não prejuízo ao Fisco mostra-se irrelevante para a lavratura do correspondente auto de infração e para a imputação da respectiva penalidade pecuniária.

Não se pode perder de vista que as obrigações acessórias são impostas aos sujeitos passivos como forma de auxiliar e facilitar a sindicância, pela Administração Tributária, do efetivo cumprimento das obrigações ditas principais, bem como na prestação de informações de relevante interesse para o Estado, como é o caso ora em apreciação. Dessarte, a mera violação objetiva de obrigação de natureza instrumental, acarreta, por presunção legal, prejuízo imediato no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, bem como outros de natureza parafiscal e extrafiscal.

Dessarte, contrariando o entendimento esposado pelo Recorrente, há quádruplo prejuízo para a Administração Pública: O social, pela não prestação de informações destinadas a integrar o Cadastro Nacional de Informações Sociais – CNIS; O Tributário, eis que não se consolida o lançamento tributário das contribuições previdenciárias que a lei obriga a declarar em GFIP; O financeiro, representado pelo atraso na realização do crédito previdenciário; O econômico, consubstanciado na penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação acessória; e o público, pela redução do Orçamento Anual, o que compromete a realização das metas traçadas pelo Governo Federal.

No caso ora em apreciação, constata-se a existência de uma sexta manifestação de prejuízo ao erário, refletido na redução de receita tributária, eis que as GFIP entregues continham omissões/incorrecções que importaram na redução do montante de tributo devido pelo sujeito passivo aos cofres da Autarquia Previdenciária Federal.

Por derradeiro, adite-se que a impingidela de penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação acessória independe da investigação do elemento subjetivo da conduta infracional, a qual se mostra desnecessária à imputação da responsabilidade por infrações à legislação tributária.

Fincamos os alicerces sobre os quais será erigida a *opinio juris* que ora se esculptura, nos dispositivos concretados no art. 113 do CTN, em excerto rememorado adiante para a melhor compreensão de seus fundamentos.

#### **Código Tributário Nacional - CTN**

*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 decorre 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.*

Da mera leitura dos preceitos legais comandados na *Codex Tributário*, avulta que a legislação que disciplina a espécie ora discutida não impôs, como pressuposto para a aplicação de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação tributária, qualquer interdependência com o elemento subjetivo da conduta do Sujeito Passivo.

Ao contrário, dispôs expressamente que tal obrigação surge com a ocorrência do fato gerador *ipso facto*. Em relação às obrigações acessórias, deflui do §3º do art. 113 do CTN que o simples fato de sua inobservância revela-se bastante, suficiente e determinante para convolar a obrigação deste naipe em principal, relativamente à penalidade pecuniária imposta pelo seu descumprimento.

Em reforço a tal assertiva, ilumine-se a expressão legislativa empregada no texto do art. 136 do Pergaminho Fiscal, o qual, obstando o dispêndio de energias intelectuais no exame da legislação em abstrato, irradia, com extrema clareza e intensidade, a natureza objetiva da infração *sub examine*.

#### **Código Tributário Nacional - CTN**

*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.*

Do marco primitivo da fundamentação legal acima delineada, advêm os preceitos norteadores da atividade fiscal neste comenos atacada, inseridos no art. 92 da Lei nº 8.212/91, cujo enunciado, na formatação exigida pelo §3º do art. 113 do CTN, assenta-se firme no sentido de que a mera constatação de infração a qualquer dispositivo estampado na Lei Orgânica da Seguridade Social sujeitará o responsável ao pagamento de penalidade pecuniária, variável em sua origem, independentemente de qualquer perquirição a respeito da subjetividade da conduta do infrator.

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

*Art. 92. A infração de qualquer dispositivo desta Lei para a qual não haja penalidade expressamente cominada sujeita o responsável, conforme a gravidade da infração, a multa variável de Cr\$ 100.000,00 (cem mil cruzeiros) a Cr\$ 10.000.000,00 (dez milhões de cruzeiros), conforme dispuser o regulamento.*

Categoricamente, assela-se nas leis que disciplinam as obrigações tributárias acessórias a desnecessidade de se demonstrar o elemento subjetivo da conduta do Sujeito Passivo que venha a desaguar no descumprimento das obrigações instrumentais nas situações aqui abordadas, sendo juridicamente irrelevante para caracterizar a legalidade, legitimidade e

procedência da lavratura do correspondente Auto de Infração a investigação da boa-fé, do dolo ou da culpa do infrator.

Outrossim, a imposição de penalidade por descumprimento de obrigação acessória, sendo esta de natureza eminentemente objetiva, independe do cumprimento ou não de qualquer obrigação principal eventualmente a ela associada, sendo, por conseguinte, irrelevante, que o obrigado tenha procedido corretamente ao recolhimento das contribuições previdenciárias correspondentes.

Conforme já salientado alhures, do §3º do art. 113 do CTN advém efeito convertedor da penalidade pecuniária decorrente do descumprimento objetivo de obrigação acessória em obrigação tributária principal – TRIBUTO.

De tal convação legal, advém a pá de cal na pretensão do Recorrente, uma vez que §2º do art. 108 do CTN impõe óbice intransponível à dispensa de tributo devido, pelo emprego de equidade.

**Código Tributário Nacional - CTN**

*Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:*

*I - a analogia;*

*II - os princípios gerais de direito tributário;*

*III - os princípios gerais de direito público;*

*IV - a equidade.*

*§1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.*

*§2º O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.*

Nesse contexto, conforme consignado pelo Órgão Julgador de 1ª Instância, o lançamento da penalidade pecuniária decorrente do descumprimento objetivo de obrigação acessória tem matriz legal e decorre da atividade plenamente vinculada da autoridade fiscal, não dispondo os órgãos de julgamento de competência para excluí-lo, senão nas hipóteses taxativamente previstas em lei, a qual não contempla a equidade.

Como visto, além de a legislação tributária não prever hipótese de exclusão de crédito tributário mediante o emprego de equidade, esta é expressamente vedada pelo CTN.

**4. CONCLUSÃO:**

Pelos motivos expendidos, CONHEÇO do recurso voluntário para, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

Processo nº 13502.000202/2010-22  
Acórdão n.º **2302-003.026**

**S2-C3T2**  
Fl. 105

---

Arlindo da Costa e Silva, Relator.

CÓPIA