



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

Processo n° 13831.000495/2007-11
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2401-005.287 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 07 de fevereiro de 2018
Matéria CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente B & L ASSESSORIA E COMÉRCIO EM INFORMÁTICA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2002 a 31/05/2007

AUTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. GFIP COM OMISSÃO DE FATOS GERADORES. DECADÊNCIA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. REGIME DO ART. 173, I, DO CTN.

A multa por descumprimento da obrigação acessória submete-se a lançamento de ofício, sendo-lhe aplicável o regime decadencial do art. 173, I do CTN.

PREVIDENCIÁRIO. AUTO DE INFRAÇÃO. INOBSERVÂNCIA DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. ART. 32, INCISO IV, § 5º, LEI Nº 8.212/91.

Constitui fato gerador de multa, por descumprimento de obrigação acessória, apresentar o contribuinte à fiscalização Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP com omissão de fatos geradores de todas contribuições previdenciárias.

AUTO DE INFRAÇÃO DECORRENTE DE LANÇAMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. AUTUAÇÃO REFLEXA. OBSERVÂNCIA DECISÃO. MANUTENÇÃO.

Impõe-se a manutenção da multa aplicada decorrente da ausência de informação em GFIP de fatos geradores lançados em autuação fiscal por descumprimento da obrigação tributária principal correspondente, declarada, no mérito, procedente, em face da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

MULTA/PENALIDADE. LEGISLAÇÃO POSTERIOR MAIS BENÉFICA. RETROATIVIDADE. Aplica-se ao lançamento legislação posterior à sua lavratura que comine penalidade mais branda, nos termos do artigo 106, inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional, impondo seja recalculada a multa com esteio na Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso voluntário. No mérito, por maioria, dar-lhe provimento parcial para o recálculo da multa, com fulcro no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, se mais benéfica ao contribuinte. Vencido o conselheiro Cleberson Alex Friess, que negou provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Cleberson Alex Friess - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Cleberson Alex Friess, Andrea Viana Arrais Egypto, Luciana Matos Pereira Barbosa, José Alfredo Duarte Filho e Rayd Santana Ferreira. Ausente os Conselheiros Francisco Ricardo Gouveia Coutinho, Miriam Denise Xavier e Fernanda Melo Leal.

Relatório

B & L ASSESSORIA E COMÉRCIO EM INFORMÁTICA LTDA., contribuinte, pessoa jurídica de direito privado, já qualificada nos autos do processo em referência, recorre a este Conselho da decisão da 9ª Turma da DRJ em Ribeirão Preto/SP, Acórdão nº 14-19.401/2008, às fls. 59/69, que julgou procedente o lançamento fiscal, referentes a constatação que a Autuada apresentou GFIP - Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social, relativas as competências 01/02 a 05/07, com dados não correspondentes a todos os fatos geradores, de acordo com o explanado no Relatório Fiscal da Infração, deixando de informar a remuneração de contribuinte individual— sócios administradores, o que constitui infração as disposições contidas no art. 32, inc. IV, da Lei nº 8.212, de 24/07/91, com a redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97, conforme Relatório Fiscal, às e-fls.05/08, consubstanciado no seguinte Auto de Infração:

AI DEBCAD nº 37.076.796-9, apresentar a empresa o documento a que se refere a Lei n. 8.212, de 24.07.91, art. 32, inciso IV e parágrafo 3º, acrescentados pela Lei n. 9.528, de 10.12.97, com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, conforme previsto na Lei n. 8.212, de 24.07.91, art. 32, IV e parágrafo 5., também acrescentado pela Lei n. 9.528, de 10.12.97, combinado com o art. 225, IV e parágrafo 4., do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048, de 06.05.99.

Conforme descrito no relatório fiscal, fls. 02 e seguintes, no decorrer do procedimento fiscal, foi constatado que a empresa deixou de informar nas GFIP's - Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social, as remunerações dos contribuintes individuais, Cristiane Tofoli Gonçalves de Almeida, período 01/2002 a 05/2007 e Anibal Ventura Gonçalves Almeida, período 01/2006 a 05/2007, ambos sócios administradores da empresa, conforme contrato social e alteração contratual. Desta forma, a empresa deixou de informar corretamente todos os fatos geradores das contribuições previdenciárias, infringindo o disposto no art. 32, inciso IV e § 5º, da Lei nº 8.212 de 24/07/91, também acrescentado pela Lei nº 9.528 de 10/12/97 combinado com o art. 225, IV, § 4 do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto no 3.048, de 06.05.99.

Como a empresa não informou as remunerações dos sócios nas GFIP's, folhas de pagamento e também não exibiu a contabilidade, as remunerações dos segurados contribuintes individuais foram arbitradas conforme prescreve o artigo 33, § 3º, da Lei nº 8.212 de 24/07/1991; o artigo 233 do Decreto nº 3.048 de 07/05/1999 e a Instrução Normativa nº 03, de 14/07/2005, artigos 596 e 597. No período de 01/2002 a 12/2003, para apurar a remuneração de Cristiane Tofoli Gonçalves de Almeida, foram considerados os rendimentos atribuídos A sócia, informados na Declaração Anual Simplificada - PJ, exercício 2002 e na Declaração de Informações Econômico Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ, exercício 2003. No período de 01/2004 a 05/2007, na ausência de outros elementos, foi considerada para a base de cálculo, a maior remuneração paga a empregados da empresa, verificada nas folhas de pagamento. Desta forma foi apurada também a remuneração do sócio Anibal Ventura Gonçalves Almeida, no período de 01/2006 a 05/2007. Os empregados que receberam as maiores remunerações e que serviram de parâmetro para a apuração das contribuições devidas

foram: Junio César Ferreira, período 01/2004 a 09/2004 e Dirceu Carvalho Ramon , período 10/2004 a 05/2007.

A empresa fez opção pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES em 21/12/1998, data de sua constituição. Em 01/01/2002 foi excluída do sistema, dado este, verificado no sistema informatizado da Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB.

Importante, destacar que a lavratura do AI deu-se em 15/10/2007, tendo a cientificação ao sujeito passivo ocorrido no dia 18/10/2007.

Inconformada com a Decisão recorrida a contribuinte apresentou Recurso Voluntário, às e-fls. 73/76, procurando demonstrar sua improcedência, desenvolvendo em síntese as seguintes razões.

Após breve relato das fases processuais, bem como dos fatos que permeiam o lançamento, repisa as alegações da impugnação, suscitando preliminarmente a decretação da decadência em observância ao prazo quinquenal, estando fulminado a pretensão arrecadatória.

Aduz que a multa lavrada encontra-se nula de pleno direito, tendo em vista que o ato declaratório do qual teria excluído a Impugnante do SIMPLES deixou de atender o § 30 do art. 15 da Lei 9.732, de 11 de dezembro de 1988, qual seja o direito do contraditório e da ampla defesa, vindo a distorcer a aplicação da legislação para os fatos geradores no caso em tela, razão pela qual pugna-se pela nulidade da presente, por encontrar-se embasada em vício de origem, sob pena de violação de vários princípios constitucionais.

Portanto, nulificado o ato, deixa-se, conseqüência, de existir a obrigação tributária exigida em tela, posto que os seus efeitos somente poderão atingir os atos futuros, à partir da nova decisão administrativa ou do novo ato declaratório excluindo a recorrente do SIMPLES, e estando a empresa inativa há mais de anos, nada mais deve ao Fisco em sede de obrigação principal.

Por fim, requer o conhecimento e provimento do seu recurso, para desconsiderar o Auto de Infração, tornando-o sem efeito e, no mérito, a sua absoluta improcedência.

Não houve apresentação de contrarrazões.

Regular processamento do feito, o processo foi pautado para julgamento no dia 18 de fevereiro de 2014 pela Nobre Conselheira Relatora Dra. Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, antiga integrante desta Colenda Turma, onde naquela oportunidade o Colegiado, por unanimidade, decidiu por transformar o julgamento em diligência nos termos da Resolução nº 2401-000.342, *in verbis*:

(...)

DAS PRELIMINARES AO MÉRITO

Apesar de terem sido apresentados e rebatidos diversos argumentos em sede de recurso, entendo haver uma questão prejudicial ao presente julgamento. A decisão da procedência ou não do presente auto de infração está ligado à sorte dos AI de Obrigação Principal lavradas durante o mesmo procedimento fiscal, mas, os quais não foi possível identificar a correlação direta com o presente AI, quais sejam: DEBCAD Nº

37.076.7985, 37.076.8000, 37.076.8027, 37.076.8035 e 37.076.8051, conforme descrito do TEAF, sendo que não se identificou decisão final a respeito da mesma nos sistemas do CARF.

Assim, para evitar decisões discordantes faz-se imprescindível a análise tendo por base o resultado da referida NFLD Dessa forma, para que se possa proceder ao julgamento, devem ser prestadas informações acerca das AIOP conexo(s). Caso as referidas AIOP já tenham sido quitadas, parceladas ou julgadas definitivamente deve ser colacionada tal informação aos presentes autos. No caso, requer seja realizado detalhamento acerca do resultado, do período do crédito e da matéria objeto de cada AI, para que se possa identificar corretamente a correlação de cada AI com seu resultado e proceder ao julgamento do auto de infração de obrigação acessória em questão.

CONCLUSÃO:

Voto pela **CONVERSÃO** do julgamento **EM DILIGÊNCIA**, devendo ser prestadas as informações nos termos acima descritos. Do resultado da diligência, antes de os autos retornarem a este Colegiado deve ser conferida vista ao recorrente, abrindo-se prazo normativo para manifestação.

Em resposta a diligência encimada, foram anexados ao processo os documentos de e-fls. 90/93, contendo o seguinte termo de resposta, *in verbis*:

1. Em atenção a Solicitação de Diligência contida na Resolução acima referenciada, de fls. 82/86, vimos informar que o AIOP conexo a este AIOA é a NFLD 37.076.805-1 que se constituiu no processo nº 13831.000507/2007-15.

2. Referido AIOP se encontra pendente de julgamento do recurso voluntário junto ao CARF, conforme constam das consultas realizadas, cujas telas juntamos às fls. 90/92.

3. Assim sendo e considerando a finalidade da Diligência, propomos o retorno do presente processo ao CARF, sem vista ao recorrente em razão de ausência de fatos novos.

(...)

Após retorno ao Egrégio Conselho, os autos retornaram a minha relatoria e conseguinte inclusão em pauta.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rayd Santana Ferreira - Relator

Presente o pressuposto de admissibilidade, por ser tempestivo, conheço do recurso e passo ao exame das alegações recursais.

DECADÊNCIA

A contribuinte suscita preliminarmente a decretação da decadência em observância ao prazo quinquenal, estando fulminado a pretensão arrecadatória.

Quanto à alegação encimada, sem maiores discussões, por ser jurisprudência pacificada deste Tribunal, merece ser observado não prosperar no caso a alegação de observância à Súmula Vinculante STF nº 8, visto que a multa em comento é apurada, necessariamente, mediante procedimento de ofício, em nada se confundindo com tributo sujeito a lançamento por homologação. Dessa feita, submetese ao prazo de cinco anos contados nos termos do art. 173, inciso I do CTN.

MÉRITO

O lançamento fiscal é referente a constatação de que a autuada apresentou GFIP - Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social, relativas às competências 01/2002 à 05/2007, com informações incorretas ou omissas, quais sejam, as remunerações pagas aos sócios administradores (contribuinte individual), conforme Auto de Infração, às e-fls.05/08, e demais documentos que instruem o processo.

Em suas razões de recurso, pretende a contribuinte a reforma da decisão recorrida, a qual manteve a exigência fiscal em sua plenitude, sustentando que multa lavrada encontra-se nula de pleno direito, tendo em vista que o ato declaratório do qual teria excluído a Impugnante do SIMPLES deixou de atender o § 30 do art. 15 da Lei 9.732, de 11 de dezembro de 1988, qual seja o direito do contraditório e da ampla defesa, vindo a distorcer a aplicação da legislação para os fatos geradores no caso em tela, razão pela qual pugna-se pela nulidade da presente, por encontrar-se embasada em vício de origem, sob pena de violação de vários princípios constitucionais.

Portanto, nulificado o ato, deixa-se, conseqüência, de existir a obrigação tributária exigida em tela, posto que os seus efeitos somente poderão atingir os atos futuros, à partir da nova decisão administrativa ou do novo ato declaratório excluindo a recorrente do SIMPLES, e estando a empresa inativa há mais de anos, nada mais deve ao Fisco em sede de obrigação principal.

Não obstante o esforço da contribuinte, mais uma vez, seu insurgimento não é capaz de macular a exigência fiscal em comento. Da análise dos autos, conclui-se que a autoridade lançadora e, bem assim, o julgador recorrido, agiram da melhor forma, com estrita observância da legislação de regência, senão vejamos.

Registre-se, que em nenhum momento a contribuinte alega não ter incorrido na falta imputada, se limitando a questionar a exclusão do Simples da autuação fiscal correlata e fazendo alegações genéricas.

Consoante se positiva do artigo 113 do Código Tributário Nacional, as obrigações tributárias são divididas em duas espécies, obrigação principal e obrigação acessória. A primeira diz respeito à ocorrência do fato gerador do tributo em si, por exemplo, recolher ou não o tributo propriamente dito, extinguindo juntamente com o crédito decorrente.

Por outro lado, a obrigação acessória, relaciona-se às prestações positivas ou negativas, constantes da legislação tributária de interesse da arrecadação ou fiscalização tributária, sendo exemplo de seu descumprimento a contribuinte deixar de informar em GFIP os fatos geradores de todas contribuições previdenciárias, situação que se amolda ao caso *sub examine*.

Com efeito, restou explicitado pela autoridade lançadora, que a lavratura do presente auto de infração se deu em virtude da contribuinte ter deixado de informar em GFIP's a integralidade dos fatos geradores das contribuições previdenciárias, contrariando o disposto no artigo 32, inciso IV, § 5º, da Lei nº 8.212/91, ensejando a aplicação da penalidade calculada com arrimo no artigo 284, inciso II, do RPS.

Ocorre que, julgado na mesma sessão, o lançamento conexo foi mantido em sua integralidade, nos termos do Acórdão nº 2401-005.287, conforme ementa abaixo transcrita:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/02/2002 a 31/05/2007

DECADÊNCIA. TRIBUTOS LANÇADOS POR HOMOLOGAÇÃO. AUSÊNCIA DE ANTECIPAÇÃO DE PAGAMENTO. NÃO COMPROVAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL REGIDO PELO ARTIGO 173, INCISO I DO CTN.

Não comprovada a ocorrência de pagamento parcial, como no presente caso, a regra decadencial expressa no CTN a ser utilizada deve ser a prevista no I, Art. 173 do CTN, conforme inteligência da determinação do Art. 62A, do Regimento Interno do CARF (RICARF), em sintonia com o decidido pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no Recurso Especial 973.733.

EXCLUSÃO DO SIMPLES. MATÉRIA OBJETO DE PROCESSO DIVERSO JÁ JULGADO.

Estando definitiva a decisão que excluiu a contribuinte da sistemática do SIMPLES, não cabe a rediscussão da referida matéria no processo administrativo cujo objeto é o lançamento de créditos decorrentes de tal exclusão. Referido processo de lançamento de créditos pode ter seu trâmite em concomitância com o processo em que se discute a exclusão do SIMPLES, uma vez que é dever da autoridade fiscal realizar o lançamento a fim

de evitar a decadência. Matéria sumulada pelo CARF (Súmula nº 77).

Dessa forma, no julgamento do presente Auto de Infração impõe-se à observância à manutenção do lançamento retomencionado, em face da íntima relação de causa e efeito que os vincula, uma vez que os fatos geradores pretensamente não informados em GFIP foram caracterizados/lançados naquele lançamento principal.

Na esteira desse entendimento, no mérito, uma vez mantida a exigência fiscal principal, não há que se falar na improcedência da autuação sob análise, na forma que pretende fazer crer a recorrente, impondo seja mantida a exigência na forma lançada.

DO CÁLCULO DA MULTA – LEI Nº 11.941/2009 - RETROATIVIDADE

Por derradeiro, em que pese à procedência do lançamento em seu mérito, destaca-se que posteriormente à lavratura do Auto de Infração fora publicada a Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, trazendo nova redação ao artigo 32 da Lei nº 8.212/91, acrescentando, ainda, o artigo 32-A aquele Diploma Legal, estabelecendo nova forma do cálculo da multa ora exigida e, bem assim, determinando a exclusão da multa de mora do artigo 35 da Lei nº 8.212/91, com a conseqüente aplicação das multas constantes da Lei nº 9.430/96, senão vejamos:

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

I - preparar folhas-de-pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pelo órgão competente da Seguridade Social;

II - lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos;

III – prestar à Secretaria da Receita Federal do Brasil todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis de seu interesse, na forma por ela estabelecida, bem como os esclarecimentos necessários à fiscalização; [\(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)

IV – declarar à Secretaria da Receita Federal do Brasil e ao Conselho Curador do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS, na forma, prazo e condições estabelecidos por esses órgãos, 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; [\(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)

[...]

§ 1º (Revogado). [\(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)

§ 2º A declaração de que trata o inciso IV do caput deste artigo constitui instrumento hábil e suficiente para a exigência do crédito tributário, e suas informações comporão a base de dados para fins de cálculo e concessão dos benefícios previdenciários. [\(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)

§ 3º (Revogado). [\(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)

§ 4º (Revogado). [\(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)

§ 5º (Revogado). [\(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)

§ 6º (Revogado). [\(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)

§ 7º (Revogado). [\(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)

§ 8º (Revogado). [\(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)

§ 9º *A empresa deverá apresentar o documento a que se refere o inciso IV do caput deste artigo ainda que não ocorram fatos geradores de contribuição previdenciária, aplicando-se, quando couber, a penalidade prevista no art. 32-A desta Lei.*

§ 10. *O descumprimento do disposto no inciso IV do caput deste artigo impede a expedição da certidão de prova de regularidade fiscal perante a Fazenda Nacional.* [\(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)

§ 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.* [\(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)

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. [\(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#).

[...]

Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. [\(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#).

Partindo dessa premissa, em face da legislação posterior contemplando penalidades mais benéficas para o mesmo fato gerador, impõe-se à aplicação desse novo cálculo da multa, em observância ao disposto no artigo 106, inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional, que assim prescreve:

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

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

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

Antes mesmo de contemplar as razões meritórias, mister analisarmos o disposto no artigo 113 do Código Tributário Nacional, o qual determina que as obrigações tributárias são divididas em duas espécies, principal e obrigação acessória. A primeira diz respeito à ocorrência do fato gerador do tributo em si, por exemplo, recolher ou não o tributo propriamente dito, extinguindo juntamente com o crédito decorrente.

Por outro lado, a obrigação acessória relaciona-se às prestações positivas ou negativas constantes da legislação de regência, de interesse da arrecadação ou fiscalização tributária, sendo exemplo de seu descumprimento deixar a contribuinte de informar em GFIP a totalidade dos fatos geradores das contribuições previdenciárias, situação que se amolda ao caso *sub examine*.

Após a unificação das Secretarias das Receitas Previdenciária e Federal, em Receita Federal do Brasil (“Super Receita”), as contribuições previdenciárias passaram a ser administradas pela RFB que, em curto lapso temporal, compatibilizou os procedimentos fiscalizatórios e, por conseguinte, de constituição de créditos tributários, estabelecendo, igualmente, para os tributos em epígrafe multas de ofício a serem aplicadas em observância à Lei nº 9.430/1996, conforme alterações na legislação introduzidas pela Lei nº 11.941/2009.

Como se observa, a nova legislação, de fato, contemplou inédita fórmula de cálculo de aludidas multas que, em suma, vem sendo conduzida pelo Fisco, da seguinte forma:

1) Na hipótese do descumprimento de obrigações acessórias ocorrer de maneira isolada (p.ex. tão somente deixar de informar a totalidade dos fatos geradores em GFIP), com a ocorrência da observância da obrigação principal (pagamento do tributo devido), aplicar-se-á para o cálculo da multa o artigo 32-A da Lei nº 8.212/91;

2) Por seu turno, quando o contribuinte, além de inobservar as obrigações acessórias, também deixar de recolher o tributo correspondente, a multa a ser aplicada deverá obedecer aos ditames do artigo 35-A da Lei nº 8.212/91, que remete ao artigo 44 da Lei nº 9.430/96, determinando a aplicação de multa de ofício de 75%;

Não obstante parecer simples, aludida matéria encontra-se distante de remansoso desfecho. Isto porque, a legislação anterior apartava as autuações por descumprimento de obrigações acessórias das notificações fiscais (NFLD) decorrentes de inobservância das obrigações principais, levando a efeito multas distintas, inclusive, no segundo caso, com aplicação de multa de mora variável no decorrer do tempo (fases processuais).

Assim, com a introdução de novas formas de cálculo da multa, nos casos de descumprimento de obrigações tributárias (principal e acessória), os lançamentos pretéritos, bem como aqueles mais recentes que abarcam fatos geradores relacionados a período anterior a referida alteração, tiveram que ser reanalisados com a finalidade de se verificar a melhor modalidade do cálculo da penalidade e, se mais benéfico, aplicá-lo.

A propósito da matéria, o ilustre Conselheiro Júlio César Vieira Gomes se manifestou com muita propriedade, conforme se depreende do excerto do Voto condutor do Acórdão nº 2402-001.895, exarado nos autos do processo nº 15983.000199/2008-92, de onde peço vênha para transcrever e adotar como razões de decidir:

[...]

O recorrente já se beneficiou do direito à relevação de parte da multa aplicada pela correção parcial da falta, mas ainda não quanto à retroatividade benéfica prevista no artigo 106 do Código Tributário Nacional e em face da regra trazida pelo artigo 26 da Lei nº 11.941, de 27/05/2009 que introduziu na Lei nº 8.212, de 24/07/1991 o artigo 32-A. Passo, então, ao exame desse direito. Seguem transcrições:

[...]

Podemos identificar nas regras do artigo 32-A os seguintes elementos:

a) é regra aplicável a uma única espécie de declaração, dentre tantas outras existentes (DCTF, DCOMP, DIRF etc): a Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP;

b) é possibilitado ao sujeito passivo entregar a declaração após o prazo legal, corrigi-la ou suprir omissões antes de algum procedimento de ofício que resultaria em autuação;

c) regras distintas para a aplicação da multa nos casos de falta de entrega/entrega após o prazo legal e nos casos de informações incorretas/omitidas; sendo no primeiro caso, limitada a vinte por cento da contribuição;

- d) desvinculação da obrigação de prestar declaração em relação ao recolhimento da contribuição previdenciária;
- e) reduções da multa considerando ter sido a correção da falta ou supressão da omissão antes ou após o prazo fixado em intimação; e
- f) fixação de valores mínimos de multa.

Inicialmente, esclarece-se que a mesma lei revogou as regras anteriores que tratavam da aplicação da multa considerando cem por cento do valor devido limitado de acordo com o número de segurados da empresa:

Art. 79. Ficam revogados:

I – os §§ 1º e 3º a 8º do art. 32, o art. 34, os §§ 1º a 4º do art. 35, os §§ 1º e 2º do art. 37, os arts. 38 e 41, o § 8º do art. 47, o § 2º do art. 49, o parágrafo único do art. 52, o inciso II do caput do art. 80, o art. 81, os §§ 1º, 2º, 3º, 5º, 6º e 7º do art. 89 e o parágrafo único do art. 93 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991;

Para início de trabalho, como de costume, deve-se examinar a natureza da multa aplicada com relação à GFIP, sejam nos casos de “falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo” ou “informações incorretas ou omitidas”.

No inciso II do artigo 32-A em comento o legislador manteve a desvinculação que já havia entre as obrigações do sujeito passivo: acessória, quanto à declaração em GFIP e principal, quanto ao pagamento da contribuição previdenciária devida:

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.

Portanto, temos que o sujeito passivo, **ainda que tenha efetuado o pagamento de cem por cento das contribuições previdenciárias, estará sujeito à multa de que trata o dispositivo.**

Comparando com o artigo 44 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, que trata das multas quando do lançamento de ofício dos tributos federais, vejo que as 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**. Melhor explicando essa diferença, apresentamos o seguinte exemplo: o sujeito passivo, obrigado ao pagamento de R\$ 100.000,00 apenas declara em DCTF R\$ 80.000,00, embora tenha efetuado o pagamento/recolhimento integral dos R\$ 100.000,00 devidos, qual seria a multa de ofício a ser aplicada? **Nenhuma**. E se houvesse pagamento/recolhimento parcial de R\$ 80.000,00? Incidiria a multa de 75% (considerando a inexistência de fraude) sobre a diferença de R\$ 20.000,00. Isto porque a multa de ofício existe como decorrência da constituição do crédito pelo fisco, isto é, de ofício através do lançamento. Caso todo o valor de R\$ 100.000,00 houvesse sido declarado, ainda que não pagos, a DCTF já teria constituído o crédito tributário sem necessidade de autuação.

A diferença reside aí. 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 artigo 32-A da Lei nº 8.212, de 24/07/1991. Seguem transcrições:

LEI Nº 9.430, DE 27 DE DEZEMBRO DE 1996.

Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências.

...

Seção V

Normas sobre o Lançamento de Tributos e Contribuições

...

Multas de Lançamento de Ofício

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 DCTF tem finalidade exclusivamente fiscal, diferentemente do caso da multa prevista no artigo 32-A, 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: 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 artigo 44 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 artigo 32-A da Lei nº 8.212/1991 traz regra aplicável especificamente à GFIP, portanto deve prevalecer sobre as regras no artigo 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:

Auto de Infração sem Tributo

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 artigo 32-A da Lei nº 8.212/1991 que regulam exaustivamente a matéria. É irrelevante para tanto se houve ou não pagamento/recolhimento e, nos casos que tenha sido lavrada NFLD (período em que não era a GFIP suficiente para a constituição do crédito nela declarado), qual tenha sido o valor nela lançado.

*E, aproveitando para tratar também dessas NFLD lavradas anteriormente à Lei nº 11.941, de 27/05/2009, não vejo como lhes aplicar o artigo 35-A, que fez com que se estendesse às contribuições previdenciárias, a partir de então, o artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, pois haveria retroatividade maléfica, o que é vedado; nem tampouco a nova redação do artigo 35. Os dispositivos legais não são interpretados em fragmentos, mas dentro de um conjunto que lhe dê unidade e sentido. As disposições gerais nos artigos 44 e 61 são apenas partes do sistema de cobrança de tributos instaurado pela Lei nº 9.430/1996. Quando da falta de pagamento/recolhimento de tributos são cobradas, além do principal e juros moratórios, valores relativos às penalidades pecuniárias, que podem ser a **multa de mora**, quando embora a destempo tenha o sujeito passivo realizado o pagamento/recolhimento antes do procedimento de ofício, ou a **multa de ofício**, quando realizado o lançamento para a constituição do crédito. Essas duas espécies são excludentes entre si. Essa é a sistemática adotada pela lei.*

[...]

Retomando os autos de infração de GFIP lavrados anteriormente à Lei nº 11.941, de 27/05/2009, há um caso que parece ser o mais controvertido: o sujeito passivo deixou de realizar o pagamento das contribuições previdenciárias (para tanto foi lavrada a NFLD) e também de declarar os salários de contribuição em GFIP (lavrado AI). Qual o tratamento do fisco? Por tudo que já foi apresentado, não vejo como bis in idem que seja mantida na NFLD a multa que está nela sendo cobrada (ela decorre do falta de pagamento, mas não pode retroagir o artigo 44 por lhe ser mais prejudicial), sem prejuízo da multa no AI pela falta de declaração/omissão de fatos geradores (penalidade por infração de obrigação acessória ou instrumental para a concessão de benefícios previdenciários). Cada uma das multas possuem motivos e finalidades próprias que não se confundem, portanto inibem a sua unificação sob pretexto do bis in idem.

Agora, temos que o valor da multa no AI deve ser reduzido para ajustá-lo às novas regras mais benéficas trazidas pelo artigo 32-A da Lei nº 8.212/1991. Nada mais que a aplicação do artigo 106, inciso II, alínea “c” do CTN:

[...]

De fato, nelas há limites inferiores. No caso da falta de entrega da GFIP, a multa não pode exceder a 20% da contribuição previdenciária e, no de omissão, R\$ 20,00 a cada grupo de dez ocorrências:

Art. 32-A. (...):

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.

Certamente, nos eventuais casos em a multa contida no auto-de-infração é inferior à que seria aplicada pelas novas regras (por exemplo, quando a empresa possui pouquíssimos segurados, já que a multa era proporcional ao número de segurados), não há como se falar em retroatividade.

Outra questão a ser examinada é a possibilidade de aplicação do §2º do artigo 32-A:

§ 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.

Deve ser esclarecido que o prazo a que se refere o dispositivo é aquele fixado na intimação para que o sujeito passivo corrija a falta. Essa possibilidade já existia antes da Lei nº 11.941, de 27/05/2009. Os artigos 291 e 292 que vigoram até sua revogação pelo Decreto nº 6.727, de 12/01/2009 já traziam a relevação e a atenuação no caso de correção da infração.

E nos processos ainda pendentes de julgamento neste Conselho, os sujeitos passivos autuados, embora pudessem fazê-lo, não corrigiram a falta no prazo de impugnação; do que resultaria a redução de 50% da multa ou mesmo seu cancelamento. Entendo, portanto, desnecessária nova intimação para a correção da falta, oportunidade já oferecida, mas que não interessou ao autuado. Resulta daí que não retroagem as reduções no §2º:

Art.291. Constitui circunstância atenuante da penalidade aplicada ter o infrator corrigido a falta até o termo final do prazo para impugnação.

§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.

...

CAPÍTULO VI - DA GRADAÇÃO DAS MULTAS

Art.292. As multas serão aplicadas da seguinte forma:

...

V - na ocorrência da circunstância atenuante no art. 291, a multa será atenuada em cinquenta por cento.

Retornando à aplicação do artigo 32-A da Lei nº 8.212, de 24/07/1991, ressalta-se que a verificação da regra mais benéfica deve ser em relação ao

valor da multa aplicada no auto-de-infração, anteriormente à qualquer outra redução em face da correção parcial da falta ou outro motivo. Isto porque a retroatividade benéfica do artigo 106 do CTN se opera no plano da subsunção do fato à nova regra jurídica. A relevação de parte da multa pela correção parcial da falta do decorrer do processo deve ser realizada após a incidência da nova regra. Melhor explicando: devem ser comparadas as duas multas, a aplicada pela fiscalização com a prevista no artigo 32-A, inciso II da Lei nº 8.212, de 24/07/1991, prevalecendo a menor; após, a relevação de parte da multa remanescente na proporção da correção parcial da infração. [...]

Na esteira desse entendimento, em que pese à procedência do lançamento em relação ao mérito, impõe-se determinar o recálculo da multa, com fulcro no artigo 32-A da Lei nº 8212/91, na forma prescrita na legislação hodierna mais benéfica, retroagindo, portanto, para alcançar fatos pretéritos.

Por todo o exposto, estando o Auto de Infração *sub examine* em parcial consonância com os dispositivos legais que regulamentam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO RECURSO VOLUNTÁRIO e, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira