



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

Processo n° 13971.003191/2010-14
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2302-002.596 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de julho de 2013
Matéria Auto de Infração; GFIP. Fatos Geradores
Recorrente LAIBEL CONFECÇÕES LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/11/2008

DESCARACTERIZAÇÃO DE SERVIÇO PRESTADO POR PESSOA JURÍDICA -ENQUADRAMENTO COMO SEGURADO EMPREGADO.

Presentes os requisitos previstos no art. 12, inciso I, alínea “a” da Lei 8.212/91, regular e legal se mostra a descaracterização de pessoa jurídica com o efetivo enquadramento como segurados empregados, nos termos do §2º, do artigo 229, do Decreto n.º 3.048/99. É ilegal a contratação de trabalhadores por empresa interposta, formando-se o vínculo diretamente com o tomador. (Enunciado n.º 331 do TST)

AUTO-DE-INFRAÇÃO. GFIP. DADOS NÃO CORRESPONDENTES A TODOS OS FATOS GERADORES.

Constitui infração a apresentação de GFIP com dados não correspondentes a todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias, conforme artigo 32, Inciso IV e §5º, da Lei nº 8.212/91.

RETROATIVIDADE BENIGNA. GFIP. MEDIDA PROVISÓRIA N º 449. REDUÇÃO DA MULTA.

As multas em GFIP foram alteradas pela Medida Provisória n º 449 de 2008, que beneficiam o infrator. Foi acrescentado o art. 32-A à Lei n º 8.212. 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 quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Recurso Voluntário Mantido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros da Segunda Turma Ordinária da Terceira Câmara da Segunda Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por unanimidade em conceder provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. A multa deve ser calculada considerando as disposições do art. 32-A, inciso I, da Lei n.º 8.212/91, na redação da Lei n.º 11.941/2009.

Liege Lacroix Thomasi – Relatora e Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Liege Lacroix Thomasi (Presidente), Arlindo da Costa e Silva, Andre Luís Mársico Lombardi, Leonardo Henrique Pires Lopes, Juliana Campos de Carvalho Cruz, Bianca Delgado Pinheiro.

Relatório

Trata o presente de auto-de-infração, lavrado em 07/07/2010, em desfavor do sujeito passivo acima identificado, com ciência em 12/07/2010, em virtude do descumprimento do artigo 32, inciso IV, §5º, da Lei n.º 8.212/91 e artigo 225, inciso IV do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99, com multa punitiva aplicada conforme dispõe o artigo 32, § 5º da Lei n.º 8.212/91 e artigo 284, inciso II, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99, por não ter informado nas Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP's do período de 07/2005 a 11/2008, os segurados que lhe prestaram serviço, frente à desconsideração da prestação de serviço por interposta pessoa jurídica, no período citado.

O relatório fiscal da aplicação da multa diz que em virtude da edição da MP449/2008, transformada na Lei n.º 11.941/2009, foi efetuado comparativo entre as multas com a legislação anterior e a atual e assim foi aplicada para as competências 01/2008 e 09/2008 a 11/2008. Nas competências de 07/2005 a 12/2007 e 02/2008 a 08/2008, foi aplicada a multa de ofício de 76%.

A recorrente impugnou a autuação e Acórdão de fls. 54/58, julgou a autuação procedente.

Inconformado o contribuinte apresentou recurso voluntário, requerendo que, pela conectividade deste processo com os PAF's 13971.003189/2010-37 e 13971.003190/2010-61, os resultados daqueles sejam considerados em relação a autuação aqui contestada.

É o relatório.

Voto

Conselheira Liege Lacroix Thomasi, Relatora

Cumprido o requisito de admissibilidade, gente à tempestividade, conheço do recurso e passo ao seu exame.

O recorrente solicita que seja considerado neste auto de infração o que for decidido nos processos conexos.

Com efeito o Auto de Infração que contém a obrigação principal, AIOP 13971.00189/2010-37, da qual este Auto de Infração de Obrigação Acessória é decorrente, foi julgado por esta mesma relatora, de forma que vou me reportar aquele julgamento nas questões de fato e de direito que foram enfrentadas. Faço apenas uma ressalva quanto ao período contido no PAF 13971.003189/2010-37, que abarca as competências de 07/2005 a 12/2009, enquanto este auto de infração corresponde ao período de 07/2005 a 11/2008, o que não altera o teor do julgamento.

Ao se examinar o bem detalhado relatório fiscal do AIOP 13971.00189/2010-37, referente à cota patronal das contribuições previdenciárias, é de se ver da existência de duas empresas, a recorrente e a PIJAMA & COMPANY CONFECÇÕES LTDA.EPP, esta inscrita no Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES, até 06/2007 e no SIMPLES NACIONAL a partir de 07/2007, que exercem suas atividades de forma complementar ficando a mão de obra necessária ao processo produtivo alocada na empresa optante pelo SIMPLES desonerando-se da cota patronal das contribuições previdenciárias, enquanto a receita pela produção se dá na autuada com sistema de apuração pelo Lucro Real.

Os elementos de convencimento expostos pela auditoria fiscal explicitam que as empresas são interdependentes o que se comprova pela dependência financeira e operacional, onde as instalações, maquinários, água, energia elétrica são cedidos pela autuada à prestadora de serviço, que trabalha exclusivamente para a autuada. Há unicidade na linha de comando, a composição societária das sociedades empresárias se dá com parentes próximos, como marido, mulher, pais, filhos, sogros, ambas exploram a mesma atividade econômica no mesmo parque fabril, no mesmo endereço, com quadro único de empregados, restando comprovado, inclusive por diligência fiscal, Termos de Verificação Física às fls. 148/157, do AIOP 13971.00189/2010-37, que todos os empregados trabalham de fato para a autuada.

Os sócios da prestadora de serviços estão diretamente ligados à LAIBEL, tanto por relação empregatícia ou de parentesco, trazido como exemplo o caso da sócia Valdete Maria Mafra que afirmou em depoimento na Ação Trabalhista - Processo nº: AT 02996-2003-018-12-00-1 - Audiência em 01/06/2004 (cópia Anexo VI) - que no período de 1997 a 2002 prestou serviços nas dependências da LAIBEL.. Porém verifica-se que ela não estava registrada como empregada e sim compunha o quadro social da PIJAMA & COMPANY.

No anexo V do relatório fiscal constam os Termos de Verificação Física – TVF, anteriormente referidos, devidamente assinados pelos funcionários das duas empresa, que foram entrevistados pela fiscalização.

As empresas estão situadas no mesmo estabelecimento, sendo que no mezanino do prédio se encontra a LAIBEL, com seus seis (6) empregados registrados e fazendo os serviços nas áreas de compra, financeiro, coordenação de PCP, faturamento e vendas, enquanto no andar de baixo estão os empregados da PIJAMA & COMPANY, por volta de cem (100), no setor de desenvolvimento de produtos e demais áreas operacionais como talhação, almoxarifado, depósito de malhas e expedição, entre outros.

Consta ainda do relatório, que o Sr. Décio Luiz Severino, administrador da LAIBEL, negocia com os clientes, fecha pedidos e encaminha para o setor de criação da PIJAMA & COMPANY, que efetua a produção. A matéria prima e o material de expediente são adquiridos pela tomadora dos serviços LAIBEL, que guarda a mercadoria e somente a libera quando o setor PCP da LAIBEL libera a ordem de produção, então a matéria prima (malha) é enviada à talharia para ser cortada e depois enviada à ordem da LAIBEL para empresas terceirizadas promoverem a costura/tingimento/bordado. O faturamento destas empresas terceirizadas vão contra a LAIBEL, apesar de teoricamente prestarem serviço à PIJAMA & COMPANY.

Existe motorista contratado pela PIJAMA&COMPANY, mas a sociedade empresária não possui veículos. Os veículos utilizados são de propriedade da LAIBEL.

Os produtos prontos quando retornam são revisados pelos empregados da PIJAMA & COMPANY que os embalam e remetem diretamente para os clientes com as notas fiscais da LAIBEL CONFECÇÕES LTDA.

O faturamento da empresa prestadora de serviços PIJAMA & COMPANY advém totalmente da autuada, conforme quadro discriminativo constante das fls.46, do relatório fiscal, do AIOP 13971.00189/2010-37. A empresa não possui qualquer patrimônio necessário ao desenvolvimento de suas atividades, tampouco apresentou contratos de prestação de serviços com a autuada ou contratos de aluguel de máquinas, prédio ou equipamento, limitando-se a dizer que a autuada lhe cede equipamentos e máquinas.

Ainda, pela análise da contabilidade das empresas efetuada pelo fisco, nota-se que a PIJAMA & COMPANY, possui um reduzido capital social incapaz de suportar uma empresa com quase cem empregados, além do que obteve resultados negativos em nos exercícios de 2005 e 2006, resultando num patrimônio negativo, ou passivo a descoberto. Não possui despesas na área produtiva além da mão de obra e encargos dela decorrentes, enquanto a tomadora dos serviços LAIBEL CONFECÇÕES LTDA, apesar de possuir apenas poucos empregados nas áreas administrativas, arca com elevadas despesas de produção.

Às fls. 50, do AIOP 13971.00189/2010-37, temos um quadro comparativo do faturamento das sociedades empresárias versus o número de empregados, onde fica bastante evidente que a autuada possui um grande faturamento e um diminuto número de empregados, enquanto a outra empresa, possui um pequeno faturamento, que lhe permite ser optante do SIMPLES e um elevado número de empregados. Ademais, às fls. 51, do AIOP 13971.00189/2010-37, se vê que, em especial, nos anos de 2005 e 2006 o faturamento da empresa PIJAMA & COMPANY foi insuficiente para cobrir suas despesas com a mão de obra empregada na produção, já que nem despesas operacionais ela detém.

O fisco aduz também que, inclusive nas fichas registro de empregados da empresa prestadora, há o encaminhamento do candidato recrutado à empresa autuada, mas o efetivo registro é efetuado na PIJAMA & COMPANY CONFECÇÕES LTDA.EPP. (fls

51/53), que também nas reclamações trabalhistas é representada por empregada da LAIBEL CONFECÇÕES LTDA.

Na área financeira da mesma forma, restou demonstrado no relatório fiscal que a responsabilidade recai apenas nos funcionários da LAIBEL CONFECÇÕES LTDA., que autorizam pagamentos, liberações de crédito, pagamentos de salários, controlando diretamente a prestadora de serviços PIJAMA & COMPANY CONFECÇÕES LTDA.EPP.

Pelo explanado é de se ver que a cadeia produtiva é única entre as duas sociedades empresárias que juntas operam para a obtenção de seus objetivos sociais, ficando uma com o faturamento pelas vendas efetuadas e possuindo um reduzido número de funcionários, enquanto a outra participa ativamente do processo produtivo, arca com o pagamento dos salários advindos da linha de produção, mas não possui faturamento o que a permitiu optar pelo sistema SIMPLES, de forma que recolhe aos cofres previdenciários apenas a cota referente ao segurado empregado, configurando-se com isso uma simulação de atos negociais visando elidir-se do pagamento da cota patronal das contribuições previdenciárias.

Assim, por todos os dados constantes do processo é possível concluir que os serviços são prestados por empresa interposta na contratação formal de mão de obra, servindo para a recorrente se elidir do pagamento da cota patronal da contribuição previdenciária.

Desta forma, correta está a constituição do crédito previdenciário na empresa tomadora dos serviços, porque foi desconsiderada a prestação de serviço através da empresa interposta, por todas as circunstâncias, motivos e evidências relatadas pelo fisco, para considerar toda a mão de obra empregada no processo produtivo da recorrente como de sua responsabilidade quanto ao recolhimento das contribuições previdenciárias.

A capacidade da Secretaria da Receita Federal do Brasil em desconsiderar contratos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo é muito clara na leitura da legislação previdenciária em conjunto com o Código Tributário Nacional - CTN. Vejamos o disposto no parágrafo único do artigo 116 do CTN:

Art. 116. (...)

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

Pela leitura do artigo 33 da Lei n.º 8.212/91 e do parágrafo 2º do artigo 229 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99, também fica claro que o Auditor Fiscal da Previdência Social, hoje Receita Federal do Brasil, pode desconsiderar o contrato pactuado, quando o segurado preencher as condições referidas no inciso I do *caput* do art. 9º do Decreto.

LEI N.º 8.212/91

Art. 33. À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas a tributação, fiscalização, arrecadação, cobrança e recolhimento das contribuições sociais previstas no parágrafo único do art. 11, as contribuições incidentes a título de substituição e as devidas a outras entidades e fundos. Alterado pela

MEDIDA PROVISÓRIA Nº 449, DE 3 DE DEZEMBRO DE 2008 – DOU DE 4/12/2008

DECRETO N.º 3.048/99

Art. 229. (...)

§ 2º Se o Auditor Fiscal da Previdência Social constatar que o segurado contratado como contribuinte individual, trabalhador avulso, ou sob qualquer outra denominação, preenche as condições referidas no inciso I do caput do art. 9º, deverá desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado (grifei).

O referido art. 9º traz o rol de segurados obrigatórios da Previdência Social. No inciso I estão as situações de enquadramento dos segurados empregados, sendo que a relação pactuada nos contratos desconsiderados nessa notificação pode ser observada na alínea "a" (idêntica redação do art. 12, inciso I, alínea "a", da Lei n.º 8.212/91):

Art. 9º São segurados obrigatórios da previdência social as seguintes pessoas físicas:

I - como empregado:

a) aquele que presta serviço de natureza urbana ou rural a empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração, inclusive como diretor empregado;

No mesmo sentido, também o Tribunal Regional Federal da 4ª Região já vinha decidindo, não deixando dúvidas quanto a essa possibilidade:

PREVIDENCIÁRIO. NOTIFICAÇÃO. RECONHECIMENTO DE RELAÇÃO DE EMPREGO. RECOLHIMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS.

1 - A competência da Justiça do Trabalho não exclui a das autoridades que exerçam funções delegadas para exercer a fiscalização do fiel cumprimento das normas de proteção do trabalho, entre as quais se incluem o direito à previdência social.

2 - No exercício de suas funções, o fiscal pode tirar conclusões diferentes das adotadas pelo contribuinte, sob pena de se consagrar a sonegação. Exige-se, contudo, que a decisão decorrente da fiscalização seja fundamentada, quer para que não se ofenda ao princípio da legalidade, ou para que o contribuinte possa exercer o seu direito de defesa.

3 - Apelação a que se nega provimento.

(AMS n.º 89.04.07954-3-PR, Ac. TRF 400003018, de 20/02/92, 1ª Turma, Rel. Juiz Hadad Viana, DJ de 18/03/92, pág. 5937).

A desconsideração da empresa prestadora de serviços, decorreu da realidade fática encontrada pela fiscalização, qual seja, a existência de relação de emprego entre as pessoas físicas e a empresa ora autuada. E, diante de tal situação, a fiscalização previdenciária tem o poder-dever de perquirir acerca da real natureza da relação de trabalho para fins de

cobrança da contribuição previdenciária devida. Este é também o entendimento do Egrégio Tribunal Regional Federal da 5ª Região:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AÇÃO RESCISÓRIA. EQUÍVOCO NA INDICAÇÃO DA DECISÃO RESCINDENDA. PRELIMINAR SUPERADA. OBJETO DA AÇÃO ORIGINÁRIA: ANULAÇÃO DE NOTIFICAÇÃO FISCAL EM RAZÃO DA INCOMPETÊNCIA DO INSS PARA CARACTERIZAR RELAÇÃO DE EMPREGO. FUNDAMENTO DA SENTENÇA E DO ACÓRDÃO (RESCINDENDO) DE PROCEDÊNCIA DO PEDIDO: INCONSTITUCIONALIDADE DA EXPRESSÃO "AUTÔNOMOS E ADMINISTRADORES" (ART. 30, DA LEI N.º 7.787/89).

CARACTERIZAÇÃO DE ERRO DE FATO (ART. 485, IX, DO CPC). DESCONSTITUIÇÃO DA DECISÃO RESCINDENDA E NOVO JULGAMENTO. DETENÇÃO PELO INSS DE PODERES PARA RECONHECER RELAÇÃO DE EMPREGO PARA FINS PREVIDENCIÁRIOS. RELAÇÃO DE EMPREGO CARACTERIZADA. INEXISTÊNCIA DE PROVA ACERCA DA CONDIÇÃO DE TRABALHADOR AUTÔNOMO, A INFIRMAR A ATUAÇÃO FISCAL. PROCEDÊNCIA.

...

6 .A FISCALIZAÇÃO DO INSTITUTO NACIONAL DE SEGURO SOCIAL DETÉM PODERES PARA PERQUIRIR ACERCA DA NATUREZA DA RELAÇÃO DE TRABALHO QUE VINCULA DUAS OU MAIS PESSOAS, PARA FINS DE COBRANÇA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DEVIDA, CONFORME SEJA O CASO. A ATUAÇÃO INVESTIGATIVA DOS FISCAIS DA PREVIDÊNCIA SOCIAL ESTÁ VOLTADA AO CUMPRIMENTO DA LEGISLAÇÃO PREVIDENCIÁRIA, À PERFECTIBILIDADE DE EFEITOS PREVIDENCIÁRIOS. O RECONHECIMENTO DA RELAÇÃO EMPREGATÍCIA, PARA ESSA FINALIDADE ESPECÍFICA, NÃO TRANSBORDA PARA ALCANÇAR A GERAÇÃO DE EFEITOS TRABALHISTAS, DA MESMA FORMA QUE NÃO PODE FICAR ATRELADO AOS RESULTADOS QUE DECORRERIAM DE EVENTUAL CONTENDA NA JUSTIÇA ESPECIALIZADA, ALTERCAÇÃO ESTA CUJO AJUIZAMENTO FICA NA DEPENDÊNCIA DA VONTADE DO EMPREGADO. A IDENTIFICAÇÃO DA RELAÇÃO DE EMPREGO, NA VIA ADMINISTRATIVA, CONSTITUI UMA FASE PRÉVIA E INDISPENSÁVEL AO LANÇAMENTO DO TRIBUTO PELO AGENTE ARRECADADOR.

7 .HOMENAGEM AO PRINCÍPIO DA PRIMAZIA DA REALIDADE SE, DA REALIDADE FÁTICA, EMERGE CARACTERIZADA A RELAÇÃO DE EMPREGO, NÃO HÁ COMO DEIXAR DE SE RECONHECER OS EFEITOS QUE DELA DECORREM PELO FATO DE NÃO ESTAR, A RELAÇÃO EMPREGATÍCIA, DOCUMENTALMENTE REGISTRADA COM ESSA CONFIGURAÇÃO.

8 .DEMONSTRADA A RELAÇÃO DE EMPREGO, PELAS PROVAS COLIGIDAS AOS AUTOS, NÃO INFIRMADAS PELA PARTE RÉ.

9 .PROCEDÊNCIA DO JUDICIUM RESCISSORIUM.

(AR 2675 PE, Ac. TRF 500066668, Pleno, dec. unân. De 25/09/2002, DJ de 02/12/2002, pág. 575, Rel. Des. Fed. Francisco Cavalcanti).

Impossível negar-se a existência de "prejuízo" para a Previdência Social, advindo com a prestação de serviços nos moldes em que feitos, já que não há recolhimento de contribuições previdenciárias na relação havida entre duas pessoas jurídicas.

Por derradeiro, é de se ressaltar que a autoridade lançadora não se baseou em meros indícios, mas sim em um conjunto de documentos e outros elementos observados durante a fiscalização. Salientamos, ainda, que não ocorreu a despersonalização da pessoa jurídica, mas a análise conjunta da situação fática e de todos os elementos colhidos durante a ação fiscal que permitiu caracterizar os vínculos com a Previdência Social dos segurados que prestavam serviço através da empresa interposta para com a recorrente. Pode-se verificar que os serviços prestados estão ligados à atividade meio e fim da notificada, são efetuados nas dependências dessa, mediante remuneração mensal, com caráter não eventual.

Também, o Tribunal Superior do Trabalho já se pronunciou pela ilegalidade da contratação de trabalhadores por empresa interposta, formando-se o vínculo diretamente com o tomador, quando existente a pessoalidade e subordinação, como no presente caso.

Enunciado do TST

Nº 331 Contrato de prestação de serviços. Legalidade - Revisão do

Enunciado nº 256 - O inciso IV foi alterado pela Res. 96/2000 DJ 18.09.2000

I - A contratação de trabalhadores por empresa interposta é ilegal, formando-se o vínculo diretamente com o tomador dos serviços, salvo no caso de trabalho temporário (Lei nº 6019, de 3.1.74).

Reitero que a desconsideração da pessoa jurídica não está declarando nula a personificação, mas quer dizer que a mesma é ineficaz para a prática de determinados atos como a prestação de serviços que aqui se evidenciou.

Quanto à autuação por descumprimento de obrigação acessória, matéria deste Auto de Infração, tem-se que em decorrência da relação jurídica existente entre o contribuinte ou o responsável (sujeito passivo) e o fisco (sujeito ativo), tem aquele duas obrigações para com este. Uma obrigação denominada principal, que é a de verter contribuições para a Seguridade Social; outra denominada acessória que tem por objeto a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

O descumprimento da obrigação principal, acarreta a constituição do crédito da Seguridade Social, através do Auto de Infração de Obrigação Principal E, o descumprimento da obrigação acessória, que decorre da legislação tributária e tem por objeto prestações positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização

dos tributos (art. 113, § 2º, do CTN), acarreta a lavratura do Auto de Infração de Obrigação Acessória. A obrigação se diz acessória, quando se tem por objeto o fazer ou não fazer algo no interesse da fiscalização ou da arrecadação.

A obrigação acessória surge do descumprimento de dever instrumental a cargo do sujeito passivo, consistindo numa prestação positiva (fazer), que não seja o recolhimento do tributo, ou negativa (não fazer).

Descumprida obrigação acessória (obrigação de fazer/não fazer) possui o Fisco o poder/dever de lavrar o Auto-de-Infração. A penalidade pecuniária exigida dessa forma converte-se em obrigação principal, na forma do § 3º do art. 113 do CTN.

No presente caso, a obrigação acessória corresponde ao dever de informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS, por intermédio de documento definido em regulamento (GFIP), TODOS os dados relacionados aos fatos geradores de contribuições previdenciárias e outras informações de interesse do INSS.

Ao não informar os valores relativos aos pagamentos efetuados a todos os segurados que lhe prestaram serviço, frente à desconsideração da prestação através de empresa interposta, a recorrente infringiu o artigo 32, inciso IV, § 5º, da Lei n.º 8.212/91 e artigo 225, inciso IV do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99, pois é obrigada a informar, mensalmente, ao INSS, por intermédio da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP, na forma por ele estabelecida, dados cadastrais, todos os fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse do Instituto, sendo que a apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente a cem por cento dos valores não declarados.

A multa referente ao descumprimento da obrigação acessória, que originou este auto de infração, estava contida no artigo 32, § 5º da Lei n.º 8.212/91 e artigo 284, inciso II, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99:

Art.284. A infração ao disposto no [inciso IV do caput do art. 225](#) sujeitará o responsável às seguintes penalidades administrativas:

I - valor equivalente a um multiplicador sobre o valor mínimo previsto no caput do [art. 283](#), em função do número de segurados, pela não apresentação da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social, independentemente do recolhimento da contribuição, conforme quadro abaixo:

0 a 5 segurados	½ valor mínimo
6 a 15 segurados	1 x o valor mínimo
16 a 50 segurados	2 x o valor mínimo
51 a 100 segurados	5 x o valor mínimo
101 a 500 segurados	10 x o valor mínimo
501 a 1000 segurados	20 x o valor mínimo
1001 a 5000 segurados	35 x o valor mínimo

Acima de 5000 segurados

50 x o valor mínimo

II - cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no [inciso I](#), pela apresentação da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social com dados não correspondentes aos fatos geradores, seja em relação às bases de cálculo, seja em relação às informações que alterem o valor das contribuições, ou do valor que seria devido se não houvesse isenção ou substituição, quando se tratar de infração cometida por pessoa jurídica de direito privado beneficente de assistência social em gozo de isenção das contribuições previdenciárias ou por empresa cujas contribuições incidentes sobre os respectivos fatos geradores tenham sido substituídas por outras; e (Redação dada pelo [Decreto nº 4.729, de 9/06/2003](#))

III - cinco por cento do valor mínimo previsto no caput do [art. 283](#), por campo com informações inexatas, incompletas ou omissas, limitada aos valores previstos no [inciso I](#), pela apresentação da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social com erro de preenchimento nos dados não relacionados aos fatos geradores.

§ 1º A multa de que trata o [inciso I](#), a partir do mês seguinte àquele em que o documento deveria ter sido entregue, sofrerá acréscimo de cinco por cento por mês calendário ou fração.

*§ 2º O valor mínimo a que se refere o [inciso I](#) será o vigente na data da lavratura do auto-de-*infração*.*

Era considerado, por competência, o número total de segurados da empresa, para fins do limite máximo da multa, que era apurada por competência, somando-se os valores da contribuição não declarada, e seu valor total será o somatório dos valores apurados em cada uma das competências.

Entretanto, as multas em GFIP foram alteradas pela Medida Provisória n.º 449 de 2008, que beneficiam o infrator. Foi acrescentado o art. 32-A à Lei n.º 8.212, já na redação da Lei n.º 11.941/2009, 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.”

No caso em tela, o Fisco ao aplicar a multa fez um somatório da multa moratória de 24% pelo descumprimento da obrigação principal mais a multa de cem por cento relativas as contribuições não declaradas e comparou-as com a multa de ofício de 75%. Mas, quanto a aplicação de multa nos autos de infração de omissão de fatos geradores em GFIP, meu entendimento é que à luz da legislação vigente, as multas devem ser aplicadas de forma isolada, conforme o caso, por descumprimento de obrigação principal ou de obrigação acessória, da forma mais benéfica ao contribuinte, de acordo com o disposto no artigo 106, do Código Tributário Nacional.

Embora, em algumas vezes, a obrigação acessória descumprida esteja diretamente ligada à obrigação principal, isto não significa que sejam únicas para aplicação de multa conjunta. Pelo contrário, uma subsiste sem a outra e mesmo não havendo crédito a ser lançado, é obrigatória a lavratura de auto de infração se houve o descumprimento de obrigação acessória. As condutas são tipificadas em lei, com penalidades específicas e aplicação isolada.

O art. 44 da Lei n º 9.430/96, traz que a multa de ofício de 75% incidirá sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento, de falta de declaração e nos de declaração inexata. Portanto, está claro que as três condutas não precisam ocorrer simultaneamente para ser aplicada a multa:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) 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; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

Quando o contribuinte tiver recolhido os valores devidos antes da ação fiscal, não será aplicada a multa de 75% prevista no art. 44 da Lei n º 9.430; porém, se apesar do pagamento não tiver declarado em GFIP, é possível a aplicação da multa isolada do art. 32-A da Lei n º 8.212, justamente por se tratar de condutas distintas.

Se o contribuinte tiver declarado em GFIP não se aplica a multa do art. 44 da Lei nº 9.430, sendo aplicável somente a multa moratória do art. 61 da Lei nº 9430, pois os débitos já estão confessados e devidamente constituídos, sendo prescindível o lançamento.

A multa do art. 44 da Lei nº 9.430 somente se aplica nos lançamentos de ofício. Desse modo, se o contribuinte tiver declarado em GFIP, mas não tiver pago, o art. 44 da Lei 9.430 não é aplicado pelo motivo de o contribuinte não ter recolhido, mas ter declarado. Neste caso, não se aplica o art. 44 em função de não haver lançamento de ofício, pois o crédito já está constituído pelo termo de confissão que é a GFIP. E nas hipóteses em que o contribuinte não tiver recolhido e não tiver declarado 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 nº 8.212. Conforme já foi dito, 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 nº 9.430/96. 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.

Assim, no caso presente, há cabimento do art. 106, inciso II, alínea “c” do Código Tributário Nacional, o qual dispõe que 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.

A multa , então, deve ser aplicada na forma do art.32 A, I da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009:

Pelo exposto,

Voto pelo provimento parcial do recurso para que a multa seja aplicada de acordo com o disposto pelo artigo 32 A, inciso I, da Lei nº 8.212/91, na redação da Lei nº 11.941/2009.

Liege Lacroix Thomasi - Relatora

CÓPIA