



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

Processo n° 14120.000173/2007-51
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° **2803-002.618 – 3ª Turma Especial**
Sessão de 14 de agosto de 2013
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO: GFIP. FATOS GERADORES
Recorrente RIO CORRENTE AGRÍCOLA S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/01/1999 a 30/04/2006

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. GFIP. DADOS NÃO CORRESPONDENTES AOS FATOS GERADORES. LEI 11.941/2009. RETROATIVIDADE BENIGNA. REDUÇÃO DA MULTA.

A apresentação de GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições constitui infração a legislação previdenciária.

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

Conforme previsto no art. 106 do CTN, a lei aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para aplicar a multa prevista no art. 32-A, inciso I, da Lei 8.212/1991, com a redação dada pela Lei 11.941/2009, que deve ser comparada com a multa constante dos autos, prevalecendo a mais favorável ao contribuinte. A comparação dar-se-á no momento do pagamento ou do parcelamento do débito pelo contribuinte e, na inexistência destes, no momento do ajuizamento da execução fiscal, conforme art. 2º da portaria conjunta RFB/PGFN 14, de 04.12.2009. Sustentação oral Advogado Dr. Arnaldo Junior, OAB/PR n. 15471.

(Assinado digitalmente)

Helton Carlos Praia de Lima – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Helton Carlos Praia de Lima, Oseas Coimbra Júnior, Gustavo Vettorato, Amílcar Barca Teixeira Júnior, Eduardo de Oliveira e Natanael Vieira dos Santos.

CÓPIA

Relatório

DO LANÇAMENTO

Trata-se de auto de infração DEBCAD 37.038.896-8, em decorrência da empresa ter apresentado GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, previsto na Lei 8.212/91, art. 32, inciso IV e parágrafo 5º, combinado com art. 225, inciso IV e parágrafo 4º, do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto 3.048/99, conforme relatório fiscal da infração, fl. 8.

DA CIÊNCIA DO LANÇAMENTO

O contribuinte foi cientificado da autuação fiscal, apresentando impugnação.

A decisão de primeira instância administrativa julgou procedente em parte o lançamento fiscal, declarando a decadência das competências 01/1999 a 11/2001.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

O contribuinte foi cientificado da decisão, inconformado interpôs recurso voluntário, alegando em síntese:

- a decadência do período de 12/2001 a 05/2002, nos termos do art. 150, §4º, do CTN;

- as contribuições previdenciárias que deram origem ao lançamento em epígrafe foram objeto de duas notificações (NFLD 37.038.894-1 e 37.038.893-3) onde há equívocos como contribuições já recolhidas sobre pró-labore, lançamento sobre a comercialização da produção rural inexistente, fundada em transferências de custos entre a recorrente e sua controladora, entre outros, os quais foram objeto de defesa. As notificações ainda não foram julgadas administrativamente, com relação ao período não parcelado, assim, não pode a recorrente ser considerada devedora. Apresenta cópia de Certidão Negativa - CND como prova de sua regularidade;

- o valor da multa é confiscatório;

- por fim, requer o cancelamento do lançamento fiscal, a aplicação da multa mais benéfica nos termos do art. 32-A da Lei 8.212/91, protesta por todos os meios de prova admitidos em direito e por sustentação oral.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Helton Carlos Praia de Lima, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, razão pela qual, passa-se a analisá-lo.

DA DECADÊNCIA

O lançamento se refere a lançamento de ofício por descumprimento de obrigação acessória, não elaboração de GFIP com todos os fatos geradores das contribuições previdenciárias. Assim, deve ser aplicada a regra do art. 173, inciso I do CTN.

O Superior Tribunal de Justiça - STJ e Tribunal Federal (TRF2), em decisão por unanimidade, vêm entendendo que deve ser aplicado o art. 173, I, do CTN, no caso de sanção pecuniária (autuação) por descumprimento de obrigação acessória, inclusive na falta ou entrega deficiente de dados informados na GFIP.

Na hipótese, o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário é regido pelo art.173, I, do CTN, tendo em vista tratar-se de lançamento de ofício, consoante a previsão do art. 149, incisos II, IV e VI; ou seja, nos casos de descumprimento de obrigação acessória, decai o direito da administração tributária constituir seus créditos em cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. São os textos das decisões:

Processo RESP 200800984908RESP - RECURSO ESPECIAL - 1055540 **Relator(a)** ELIANA CALMON **Sigla do órgão** STJ **Órgão julgador** SEGUNDA TURMA **Fonte** DJE **DATA:**27/03/2009.

Ementa TRIBUTÁRIO - EXECUÇÃO FISCAL - CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA - APRESENTAÇÃO DA GFIP- OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA- DESCUMPRIMENTO - DECADÊNCIA- REGRA APLICÁVEL: ART.173, I, DO CTN. 1. A falta de apresentação da Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP), assim como o fornecimento de dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias devidas configura descumprimento de obrigação tributária acessória, passível de sanção pecuniária, na forma da legislação de regência. 2. Na hipótese, o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário é regido pelo art.173, I, do CTN, tendo em vista tratar-se de lançamento de ofício, consoante a previsão do art. 149, incisos II, IV e VI. 3. Ausente a figura do lançamento por homologação, não há que se falar em incidência da regra do art. 150, § 4º, do CTN. 4. Recurso especial não provido. **Data da Decisão** 19/02/2009 **Data da Publicação** 27/03/2009

Processo AG 201002010085209AG - AGRAVO DE INSTRUMENTO - 189664 **Relator(a)** Desembargadora Federal MARIA ALICE PAIM LYARD **Sigla do órgão** TRF2 **Órgão julgador** OITAVA TURMA ESPECIALIZADA **Fonte** E-DJF2R -

Data: 07/02/2011 - Página: 137 **Decisão** A Turma, por unanimidade, negou provimento ao agravo interno, nos termos do voto do(a) Relator(a).

Ementa AGRAVO INTERNO EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. PRESTAÇÃO DE INFORMAÇÕES. SISCOMEX. DESCUMPRIMENTO. DECADÊNCIA. ART.173 DO CTN. 1- "A obrigação acessória, pelo simples descumprimento, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária (art. 113, § 3º, do CTN), estando o Fisco autorizado a inscrevê-la em dívida ativa e cobrá-la por meio de execução fiscal. (TRF-1ª Região, Apelação Cível 1997.38.01.005501-0, Oitava Turma, Rel. Des. Federal Maria do Carmo Cardoso, DJF 21/11/2008). 2- A aplicação de penalidade por não cumprimento da obrigação acessória deve obedecer à regra prevista no artigo 173 do Código Tributário Nacional, ou seja, nos casos de descumprimento de obrigação acessória, decai em cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, o direito da administração tributária constituir seus créditos. 3- Agravo Interno desprovido. **Data da Decisão** 01/02/2011 **Data da Publicação** 07/02/2011 (nosso grifo)

Assim, correta a decisão recorrida que aplicou a decadência para o período 01/1999 a 11/2001 do lançamento fiscal. O contribuinte foi cientificado do lançamento fiscal em 27/06/2007, fl. 273.

Para a competência 12/2001 a contagem tem início a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, sendo certo que o lançamento só poderia ocorrer em janeiro/2002, após o vencimento espontâneo para o cumprimento da obrigação tributária. Deste modo, a contar de 01/01/2003 fluiria o prazo decadencial em 01/01/2008. Destarte, não estão decadentes as competências 12/2001 em diante.

DO LANÇAMENTO

Consta do relatório fiscal da infração, fl. 8, e da aplicação da multa, fl. 9, que a empresa apresentou GFIP sem os valores correspondentes a remuneração de segurados empregados, contribuintes individuais e sobre a comercialização da produção rural, todas demonstradas em planilhas com os respectivos cálculos, extraídos de folha de pagamento, GFIP e contabilidade da empresa, fls, 8/271.

A contribuinte argumenta que as contribuições previdenciárias que deram origem ao lançamento em epígrafe foram objeto de duas notificações (NFLD 37.038.894-1 e 37.038.893-3) onde estão discutidos possíveis equívocos como contribuições já recolhidas sobre pró-labore, lançamento sobre a comercialização da produção rural inexistente, fundada em transferências de custos entre a recorrente e sua controladora, entre outros, e ainda não julgados, não podendo ser considerada devedora. Informa, ainda que houve período parcelado e apresenta cópia de Certidão Negativa - CND como prova de sua regularidade.

Protesta por todos os meios de prova, entretanto, apenas argumenta de maneira genérica o lançamento fiscal, não apresentando prova de seus argumentos, o que não é

suficiente para a desconstituição do crédito fiscal. A CND não faz prova plena de regularidade ao contribuinte. Eventuais valores detectados pela fiscalização podem ser lançados, como é o caso do crédito fiscal em epígrafe.

OBRIGAÇÃO PRINCIPAL E OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA TRIBUTÁRIA

Cumprе ressaltar que, em decorrência da relação jurídica existente entre a contribuinte e o Fisco, o Código Tributário Nacional, em seu art. 113, abaixo transcrito, prevê duas espécies de obrigações tributárias: uma denominada principal, outra denominada acessória.

“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 decorrente 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”.

A obrigação principal consiste no dever de pagar tributo ou penalidade pecuniária e surge com a ocorrência do fato gerador. Trata-se de uma obrigação de dar, consistente na entrega de dinheiro ao Fisco.

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).

A obrigação tributária principal decorre da lei, ao passo que a obrigação tributária acessória decorre da legislação tributária, nos termos dos artigos 114 e 155 do CTN, respectivamente.

O descumprimento da obrigação tributária principal (obrigação de dar/pagar) obriga o Fisco a constituir o crédito tributário por meio de Notificação Fiscal de Lançamento de Débito.

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.

Assim sendo, são lançamentos fiscais distintos com enquadramento legal distinto, podendo ser julgados distintamente.

CONFISCO

O lançamento fiscal na forma da lei não pode ser considerado confiscatório, pois este juízo de admissibilidade já foi feito pelo poder legislativo quando da sua aprovação. Cabe a autoridade administrativa aplicar as determinações legais e zelar pelo cumprimento da obrigação tributária, respeitando o princípio da legalidade. A lei em vigor, cuja invalidade ou

inconstitucionalidade não foi declarada, deve ser cumprida pela administração pública por força do ato vinculado. Não é possível, no âmbito administrativo, afastar aplicação de legislação nos termos do art. 26-A do Decreto nº. 70.325/72, acrescentado pela MP nº 449/2008.

O crédito tributário encontra-se revestido das formalidades legais do art. 142 e § único, e arts. 97 e 115, todos do CTN, com a descrição da infração e dispositivo legal infringido, o valor da multa aplicada e sua fundamentação legal, período apurado, relatório fiscal da infração e da aplicação da multa, a Instrução para o Contribuinte – IPC; a identificação do contribuinte, identificação do Auditor Fiscal notificante, e demais informações constantes dos autos, bem como, lavrado de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam o assunto, consoante o artigo 33 da Lei 8.212/91.

RETROATIVIDADE BENIGNA

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

As multas em GFIP foram alteradas pela Lei 11.941, de 27/05/2009, sendo mais benéficas para o infrator. Foi acrescentado o art. 32-A a Lei 8.212, nestas palavras:

Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas:

I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e

II – de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo.

§ 1º Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso II do caput deste artigo, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo fixado para entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não-apresentação, a data da lavratura do auto de infração ou da notificação de lançamento.

§ 2º Observado o disposto no § 3º deste artigo, as multas serão reduzidas:

I – à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou

II – a 75% (setenta e cinco por cento), se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação.

§ 3º A multa mínima a ser aplicada será de:

I – R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e

II–R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos.

Desse modo, resta evidenciado, que a conduta de apresentar a GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores sujeitava o infrator à pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no parágrafo 4º do artigo 32 da Lei n º 8.212 de 1991. Agora, com a Lei 11.941/2009, a tipificação passou a ser: “apresentar a GFIP com incorreções ou omissões”, com multa de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de dez informações incorretas ou omitidas.

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

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

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

Conforme previsto no art. 44 da Lei 9.430, a multa de 75% incidirá sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata. Desse modo, há três condutas no art. 44 que não precisam ocorrer simultaneamente para ser aplicada a multa. Há a conduta deixar de pagar ou recolher; outra conduta é ausência de declaração, e a outra é a apresentação de declaração inexata.

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

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

Ademais, nas hipóteses em que o contribuinte não recolhe e não declara em GFIP, há duas condutas distintas: por não recolher o tributo e ser realizado o lançamento de ofício, aplica-se a multa de 75%; e por não ter declarado em GFIP a multa prevista no art. 32-A da Lei 8.212/91. Como já afirmado, a multa será aplicada ainda que o contribuinte tenha pago as contribuições, conforme previsto no inciso I do art. 32-A.

Pelo exposto, é de fácil constatação que as condutas de não recolher ou pagar o tributo e não declarar em GFIP não estão tipificadas no mesmo artigo de lei, no caso o art. 44 da Lei 9.430/96. Assim, não há que se falar em *bis in idem*, tampouco em consunção. Pelo contrário, a lei ao tipificar essas infrações, inclusive em dispositivos distintos, demonstra está tratando de obrigações, infrações e penalidades tributárias distintas, que não se confundem e tampouco são excludentes. Logo, não há consistência nos entendimentos que pretendem dispensar a multa isolada, por ter sido aplicada a multa genérica.

Conforme previsto no art. 106, inciso II do CTN, a lei aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado: a) quando deixe de defini-lo como infração; b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo; c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

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

CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto em dar provimento parcial ao recurso, para aplicar a multa prevista no art. 32-A, inciso I, da Lei 8.212/1991, com a redação dada pela Lei 11.941/2009, que deve ser comparada com a multa constante dos autos, prevalecendo a mais favorável ao contribuinte. A comparação dar-se-á no momento do pagamento ou do parcelamento do débito pelo contribuinte e, na inexistência destes, no momento do ajuizamento da execução fiscal, conforme art. 2º da portaria conjunta RFB/PGFN 14, de 04.12.2009.

(Assinado digitalmente)

Helton Carlos Praia de Lima