



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

Processo nº 14337.000022/2010-62
Recurso nº 999.999 Voluntário
Acórdão nº 2301-002.931 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de julho de 2012
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO: GFIP. FATOS GERADORES
Recorrente BENEMÉRITA SOCIEDADE PORTUGUESA BENEFICENTE DO PARÁ
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2006 a 30/11/2006

Ementa: APRESENTAÇÃO DE GFIP/GRFP COM DADOS NÃO CORRESPONDENTES AOS FATOS GERADORES DE TODAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS .

Toda empresa está obrigada a informar, por intermédio de GFIP/GRFP, todos os fatos geradores de contribuição previdenciária.

AUSÊNCIA DE CERCEAMENTO DE DEFESA

Não há que se falar em nulidade por cerceamento de defesa quando os relatórios que integram o AI trazem todos os elementos que motivaram a sua lavratura e expõem, de forma clara e precisa, a ocorrência do fato gerador da contribuição previdenciária, elencando todos os dispositivos legais que dão suporte ao procedimento do lançamento.

NÃO DECLARAÇÃO EM GFIP DE FATOS GERADORES DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. APLICAÇÃO DE PENALIDADE MAIS BENÉFICA AO CONTRIBUINTE. POSSIBILIDADE.

A apresentação de GFIP com dados não correspondentes a todos os fatos geradores das contribuições previdenciárias, constituía, à época da infração, violação ao art. 32, IV, §3º da Lei 8.212/91, ensejando a aplicação da multa prevista no art. 32, §5º da mesma Lei.

Revogado o referido dispositivo e introduzida nova disciplina pelo art. 32-A, I da Lei nº 8.212/1991, devem ser comparadas as penalidades anteriormente prevista com a da novel legislação, de modo que esta seja aplicada retroativamente, caso seja mais benéfica ao contribuinte (art. 106, II, “c” do CTN).

Inaplicável ao caso o art. 44, I da Lei nº 9.343/1996 quando o art. 32-A, I da Lei nº 8.212/1991, específica para contribuições previdenciárias, tipifica a conduta e prescreve penalidade ao descumprimento da obrigação acessória.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, I) Por maioria de votos: a) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para aplicar ao cálculo da multa o art. 32-A, da Lei 8.212/91, caso este seja mais benéfico à Recorrente, nos termos do voto do (a) Redator (a). Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira, que votaram em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para determinar que a multa seja recalculada, nos termos do I, art. 44, da Lei n.º 9.430/1996, como determina o Art. 35-A da Lei 8.212/1991, deduzindo-se as multas aplicadas nos lançamentos correlatos, e que se utilize esse valor, caso seja mais benéfico à Recorrente; II) Por unanimidade de votos: a) em negar provimento ao Recurso nas demais alegações da Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a). Redator: Leonardo Henrique Pires Lopes.

Marcelo Oliveira - Presidente.

Bernadete de Oliveira Barros - Relator.

Leonardo Henrique Pires Lopes - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Oliveira (Presidente), Wilson Antônio de Souza Correa, Bernadete de Oliveira Barros, Damião Cordeiro de Moraes, Leonardo Henrique Lopes

Ausência momentânea: MAURO JOSE SILVA

Relatório

Trata-se de Auto de Infração, lavrado em 27/01/2010, por ter a entidade acima identificada apresentado GFIP/GRFP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, infringindo, dessa forma, o inciso IV e § 5º, do art. 32, da Lei 8.212/91, c/c o art. 225, IV e § 4º, do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99.

Conforme Relatório do AI (fls. 15), o auto foi lavrado tendo em vista a constatação de que as remunerações informadas nas GFIPs pelo contribuinte, constantes dos sistemas informatizados da Receita Federal do Brasil - RFB, diferem daquelas verificadas pela fiscalização na escrita contábil, demonstrando que a empresa deixou de informar integralmente as remunerações pagas, devidas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço.

A autoridade lançadora informa que anexou os Relatórios de Lançamento dos AIOP DEBCAD 37.264.495-3 e 37.264.496-1, que discriminam as remunerações omitidas, pois foram lavrados em relação às contribuições não declaradas nas guias.

Relata que não foram discriminadas as remunerações e os segurados omitidos pelo fato de a fiscalizada não ter apresentado as folhas de pagamentos, sendo que os valores foram constatados na escrita e os relatórios dos AIOP informam em que contas foram verificadas as bases de cálculo.

Esclarece que, em observância ao disposto no art. 106, inciso II, alínea “c”, do CTN, comparou-se o valor da multa aplicada na forma da legislação vigente à época do fato gerador com aquele resultante da aplicação da legislação vigente à época da lavratura do Auto de Infração, concluindo que, para as competências em que a multa anterior é a mais favorável ao contribuinte, o AIOP cobra a multa de ofício de 24% e é lavrado auto de infração por descumprimento de obrigação acessória, mas naquelas competências em que a multa atual é a mais benéfica, não se lavrou o AIOA.

A recorrente impugnou o débito e a Secretaria da Receita Federal do Brasil, por meio do Acórdão 01-23.636, da 5ª Turma da DRJ/BEL (fls. 252), julgou a impugnação improcedente, mantendo o crédito tributário.

Inconformada com a decisão, a recorrente apresentou recurso tempestivo (fls. 265), alegando, em síntese, o que se segue.

Inicialmente, faz um relato dos fatos ocorridos desde o início da ação fiscal até a apresentação do recurso, e conclui que não há como concordar com os fundamentos apresentados no Acórdão recorrido, entendendo que permaneceram incólumes as matérias preliminares e de mérito arguidas em sede de impugnação, além da nulidade surgida por ocasião do próprio julgamento da defesa, uma vez que não houve a devida apreciação dos documentos apresentados, anexos à impugnação, configurando violação direta do princípio da ampla defesa.

Em preliminar, alega nulidade do AI por ofensa aos princípios do contraditório e da ampla defesa, uma vez que não foram analisados os documentos disponibilizados pela recorrente à fiscalização e que inexistia a obrigação de apresentação dos documentos na sede da Receita Federal.

Argumenta que falta razão à autoridade julgadora pois, embora ela tenha justificado que a manutenção da multa por descumprimento de obrigação acessória tenha lugar pela redação do art. 32, IV, da Lei 8.212/91, impingida pela Lei 11.941/09, fato é que o motivo para aplicação da penalidade foi a suposta apresentação de documentos com dados diversos aos fatos geradores.

Alega que estes supostos fatos geradores decorrem da não consideração, pela fiscalização, dos documentos que foram disponibilizados pela empresa, sendo que a nulidade a ser destacada representa a total nulidade do presente Auto, pois este é uma decorrência lógica daquele AINF 37.264.496-1.

Destaca que o fato de a recorrente entender que, de fato, não está obrigada a entregar a documentação na referida repartição, não se deve confundir tal situação como se a recorrente tivesse se furtando a entregar os documentos.

Defende que a situação não é tão simplória como pretendeu a autoridade julgadora desqualificar tal questionamento, e cita os motivos que tornaram inviável o atendimento de todas as requisições do auditor, quais sejam, o grande volume de documentos solicitados e o pedido de apresentação dos livros contábeis numa plataforma digital que o software não permite sua conversão.

Observa que a autoridade julgadora, de um lado, afirma que a documentação juntada na impugnação serve para comprovar que o tempo concedido era suficiente para apresentar os documentos e, por outro lado, ao analisar o mérito, assevera que a documentação juntada não tem nenhuma relação com os autos, o que, no seu entendimento, é uma contradição, pois ou a documentação se presta para comprovar o que foi solicitado ou não, não podendo, simplesmente, servir de mote para afastar uma nulidade e, por outro, não servir para reconhecer a procedência do pedido.

Sustenta que a recorrente não é obrigada a converter os dados de um software para outro apenas para satisfazer a autoridade julgadora, não apenas por falta de previsão legal para tanto, mas também pelo fato de que essa impossibilidade de conversão serve para própria segurança da guarda das informações.

Reitera que a fiscalização, ao exigir a documentação, ao invés de indicar os documentos e determinar que os mesmos ficassem a sua disposição, exigiu que os mesmos lhe fossem entregues na sede da Receita Federal em Belém, ressaltando que a lista enumera nada menos que cinquenta itens, entre livros contábeis e qualquer recibo emitido pela recorrente, sendo que, ao invés de serem protocolados na Receita Federal, deveriam ser entregues exclusivamente à pessoa do auditor, em sua sala e, conforme primeira intimação, em um prazo exíguo de dez dias, o que não pode ser cumprido tendo em vista o grande volume de documentos exigidos.

Relata que, após os representantes da empresa informarem que isso não seria possível e que a documentação estava à disposição do fiscal na sede da empresa, o auditor requisitou os livros contábeis em meio digital, e afirmou que tão logo necessitasse requisitaria outros documentos.

Informa que, apesar de a empresa ter se disponibilizado a apresentar os livros em meio magnético, mas no formato do programa que possui, uma vez que não está obrigada a apresentá-los no formato solicitado pelo auditor, e de ter apresentado a íntegra dos livros em papel, os lançamentos contábeis que, de alguma forma, estavam amparados em documentos, como os descontos do Salário Família e Maternidade e a não realização de retenção nos pagamentos realizados a autônomos, foram considerados irregulares, tendo sido tributados pela contribuição, e acrescidos de multa e juros.

Frisa que a descon sideração da documentação mantida pela recorrente constitui flagrante ilegalidade e inconstitucionalidade, o que eiva de nulidade o presente lançamento, por desrespeitar o procedimento de fiscalização legalmente previsto, assim como os Princípios Constitucionais do Contraditório e da Ampla Defesa.

Transcreve o dispositivo legal no qual está embasado o AINF para tentar demonstrar que não há qualquer determinação de que a empresa deve levar sua contabilidade para a Receita Federal, destacando que os normativos vigentes apenas atribuem ao contribuinte a obrigação de manter a documentação contábil necessária, e disponibilizá-la à fiscalização, garantido à autoridade fiscalizadora amplo acesso às dependências da empresa.

Alega nulidade da decisão recorrida, que deixou de valorar a documentação apresentada em momento oportuno, qual seja, na impugnação, negando, dessa forma, vigência ao art. 16, § 4º, do Decreto 70.235/72, e utilizando ainda de argumento como inversão do ônus da prova, mas, em contrapartida, negando validade aos documentos apresentados.

Traz julgados do Conselho de Contribuintes e a doutrina para tentar demonstrar que, no presente caso, a busca da verdade real foi vilipendiada, não apenas quando o auditor fiscal lavrou o auto de infração, deixando de perquirir as informações e solicitar os documentos que reconheceriam o direito da recorrente, mas também quando a DRJ deixou de apreciar adequadamente, ainda que de forma parcial, os documentos apresentados.

Entende que, a partir do momento que o fundamento para aplicação da multa era o art. 32, § 5º, da Lei 9528/97, então deveria a autoridade julgadora ter apreciado os documentos juntados por ocasião da impugnação, que provam que os documentos contábeis e exibidos para o auditor não eram destoantes dos fatos geradores, já que os profissionais já recolhiam por outra fonte, razão esta que explicava o valor que ele considerou destoante.

Assevera que todos os documentos apresentados na impugnação se prestam a corroborar a inexigibilidade das contribuições previdenciárias, quer porque não existia o dever de recolhimento acima do salário de contribuição dos profissionais liberais, quer porque não havia motivo para glosa dos valores referentes a salário-família ou maternidade, na medida que referidas exações já haviam sido devidamente recolhidas.

Defende que, se houvesse dúvida quanto à conexão dos fatos com os documentos contábeis, deveria a autoridade julgadora ter baixado o feito em diligência, ou ter requisitado informações diretamente à recorrente, já que havia dificuldade em identificar o nexo da documentação apresentada com os fatos apurados.

Argumenta que, mesmo que a decisão negasse validade às poucas declarações assinadas em 2010 e que se reportavam a fatos pretéritos, deveria ter acolhido ao menos aquelas que se prestaram a confirmar o período, e não deixar de avaliar um a um, cada documento, para fazer valer os que realmente tinham conexão com os fatos apurados.

No mérito, esclarece que apesar de o objeto do auto resumir-se à aplicação de multa pela suposta de documentos com valores recolhidos divergentes em relação aos Fatos Geradores em GFIP, impõe-se a apresentação dos fundamentos que demonstram a inexistência de obrigação principal, uma vez que, comprovado que não se deixou de informar qualquer fato gerador ocorrido, comprova-se a inexistência da infração que deu origem à aplicação da multa.

Insiste em afirmar que alguns dos contribuintes individuais que prestaram serviços à recorrente não sofreram retenção da contribuição previdenciária por já as terem sofrido pelo valor máximo em outras fontes de pagamento e, uma vez comprovado que o segurado já sofreu a retenção pelo teto em outra fonte de receita, não está mais a recorrente obrigada a efetuar qualquer retenção, e muito menos fazer constar tais pagamentos em GFIP.

Insurge-se contra a inversão do ônus da prova, argumentando que a documentação comprobatória do recolhimento dos prestadores pelo teto foi mantida na sede da empresa e integralmente disponibilizada ao auditor, que recusou-se a examiná-la.

Enumera os documentos apresentados na impugnação, ressaltando que a sua apresentação não importa renúncia ao pleito de declaração de nulidade do AI, e sim decorre do princípio da eventualidade, tendo como finalidade a comprovação da boa fé da recorrente, e a veracidade dos fatos por ela narrados.

Reconhece que, efetivamente, há valores que não foram retidos e recolhidos, mas que são irrisórios se comparados ao absurdo da autuação, e destaca que o Relatório de Lançamento resume-se a copiar os lançamentos constantes da contabilidade, não tendo a autoridade fiscalizadora se preocupado em diferenciar a natureza dos lançamentos, tributando em 20% despesas com pagamento de Táxi, cópias de chaves e aquisição de materiais.

Discorre sobre o princípio da Tipicidade Cerrada para concluir que “não há como tributar os fatos mencionados no AINF, pois eles não se adéquam à previsão legal”.

Ressalta que a não análise dos documentos provocou sério equívoco em relação aos valores recolhidos, uma vez que, em algumas competências, houve a retificação da GFIP e complementação dos pagamentos, e que a fiscalização considerou recolhido apenas o valor da última retificação, como por exemplo, há meses em que foi paga a importância de mais de R\$40.000,00 na GFIP, e posterior complementação de R\$100,00, mas que, ao que parece, o auto considerou pagos apenas a importância do complemento, exigindo novamente o valor pago anteriormente.

Requer que seja reconhecida a improcedência das glosas ilegais dos valores referentes aos Salários Família e Maternidade e da multa por descumprimento de obrigações acessórias e principais, destacando que, uma vez demonstrado que não houve descumprimento da obrigação principal, conclui-se pela total improcedência das multas de mora e de ofício.

Conclui, pelo exposto, que as multas de Mora e de Ofício, assim como a multa incidente pelo descumprimento de obrigação acessória, são claramente improcedentes, pelo fato de que não houve descumprimento de qualquer obrigação tributária por parte da recorrente, que jamais deixou de informar e recolher as contribuições efetivamente incidentes sobre os valores recebidos pelos profissionais que lhe prestam serviço, com ou sem relação de emprego.

Tenta demonstrar que está incorreta a aplicação da alíquota de 75% para o cálculo da multa de ofício, entendendo que ela estaria limitada a 20%, nos termos do art. 32 A, da Lei 8.212/91, caindo por terra a argumentação inverídica de que a legislação anterior seria

Processo nº 14337.000022/2010-62
Acórdão n.º **2301-002.931**

S2-C3T1
Fl. 4

mais benéfica ao contribuintes, uma vez que estabelece uma alíquota de 24% somente a título de multa de ofício, além da multa pelo descumprimento de obrigação acessória.

Alega que é improcedente a cobrança de multa de mora, como também é ilegal a cobrança de juros SELIC sobre valor já atualizado do débito, e finaliza requerendo que seja dado provimento ao recurso.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Bernadete de Oliveira Barros

O recurso é tempestivo e não há óbice para seu conhecimento.

Da análise dos autos, constata-se que o AI objeto do presente processo administrativo fiscal foi lavrado por não terem sido declaradas, em GFIP, as contribuições sociais lançadas por intermédio dos AIOPs DEBCAD 37.264.495-3 e 37.264.496-1, que discriminam as remunerações omitidas, pois foram lavrados em relação às contribuições não declaradas nas guias.

Dessa forma, a fiscalização constatou a ocorrência do fato gerador da contribuição previdenciária, lançando a contribuição devida nos AIs citados.

E, sendo o lançamento um ato vinculado, a fiscalização, ao constatar a ocorrência do fato gerador da contribuição previdenciária e a não inclusão, em GFIP, dos valores relativos à diferença de contribuição dos segurados empregados e contribuintes individuais a seu serviço, lavrou o competente auto, por infração à legislação previdenciária, consoante determinação expressa no art. 32, inciso IV, e § 1º, da Lei 8.212/91, com a redação vigente à época, transcrito a seguir:

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

(...)

IV - informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social INSS, por intermédio de documento a ser definido em regulamento, dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS. (Acréscitado pela MP nº 1.596-14, de 10/11/97, de 10/11/97, convertida na Lei nº 9.528, de 10/12/97)

§ 1º O Poder Executivo poderá estabelecer critérios diferenciados de periodicidade, de formalização ou de dispensa de apresentação do documento a que se refere o inciso IV, para segmentos de empresas ou situações específicas. (Acréscitado pela MP nº 1.596-14, de 10/11/97, convertida na Lei nº 9.528, de 10/12/97)

Contudo, tendo em vista a correlação existente entre os citados instrumentos de constituição de crédito, o presente AI está sendo julgado concomitante com os AIs que lançaram a contribuição cuja omissão em GFIP ensejou a lavratura do AI em tela.

Tendo em vista a concomitância da matéria discutida e pelo fato de os argumentos trazidos pela recorrente serem coincidentes nos três Autos, reproduzo, abaixo, o voto proferido por esta Relatora, no processo que discute o AI correlato, DEBCAD 37.264.496-1, objeto de julgamento concomitante neste CARF, que são basicamente os mesmos argumentos utilizados no de DEBCAD 37.264.495-3.

“Em preliminar, alega nulidade do AI por ofensa aos princípios do contraditório e da ampla defesa, uma vez que não foram

analisados os documentos disponibilizados pela recorrente à fiscalização e que inexistia a obrigação de apresentação dos documentos na sede da Receita Federal.

Contudo, não há como acolher a alegação da recorrente de ofensa ao contraditório ou à ampla defesa, pois os procedimentos da autoridade fiscalizadora têm natureza inquisitória, não se sujeitando ao contraditório os atos lavrados nesta fase. Somente depois de lavrado o auto de infração e instalado o litígio administrativo é que se pode falar em obediência aos ditames do princípio do contraditório e da ampla defesa.

Nesse sentido, já decidiu o antigo Conselho de Contribuintes atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF):

NORMAS PROCESSUAIS- NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO-A fase de investigação e formalização da exigência, que antecede à fase litigiosa do procedimento, é de natureza inquisitorial, não prosperando a argüição de nulidade do auto de infração por não observância do princípio do contraditório. Assim também a mesma argüição, quando fundada na alegação de falta de motivação do ato administrativo, que, de fato, não ocorreu.(Acórdão 101-93425)

Sem que fique demonstrado que, após o início do litígio, houve ofensa ao contraditório ou à ampla defesa, não há como acatar a pretensão da recorrente de nulidade.

Ressalte-se que a fase fiscalizatória, dada sua natureza inquisitorial, não se constitui em requisito essencial que deva preceder o lançamento. Caso a autoridade fiscal disponha de elementos suficientes para realizar o lançamento, nos moldes do art. 142 do CTN, poderá fazê-lo sem que qualquer intimação ao contribuinte seja feita.

No caso em tela, verifica-se que a empresa se encontrava sob ação fiscal e, nos termos do art. 32, III, da Lei 8.212/91, ela estava obrigada à prestar ao órgão fiscalizador, seja o INSS, Receita Previdenciária ou Secretaria da Receita Federal do Brasil, dependendo da redação vigente à época das lavraturas dos TIFs, todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis de seu interesse, na forma estabelecida pela autoridade fiscal que, no caso, estabeleceu o local para que a documentação listada nos TIFs fosse apresentada.

Assim, o lançamento, como ato administrativo, é válido, pois precedido de MPF válido, e o fiscal, a quem compete o lançamento, ao constatar o descumprimento da obrigação principal, lavrou o AI, em observância aos ditames legais.

Ademais, conforme o art. 14, do Decreto 70.235/72, é a impugnação da exigência que instaura a fase litigiosa do procedimento.

Nesse sentido, não há que se falar em nulidade do AI por cerceamento de defesa, já que foram observados, no presente processo administrativo, os mandamentos estabelecidos pelo Decreto 70.235/72, que regula o processo administrativo fiscal.

Não se vislumbra, portanto, motivo para nulidade do lançamento.

A recorrente afirma que não se furtou a entregar os documentos e elenca os motivos que tornaram inviável o atendimento de todas as requisições do auditor, quais sejam, o grande volume de documentos solicitados e o pedido de apresentação dos livros contábeis numa plataforma digital que o software não permite sua conversão, ressaltando sempre que não é obrigada a converter os dados de um software para outro apenas para satisfazer a autoridade julgadora, por falta de previsão legal.

Contudo, não consta, dos autos, provas de que a fiscalização tenha deixado de analisar os livros contábeis por se encontrarem em plataforma digital diferente do por ela exigido.

Pelo contrário, a autoridade lançadora deixou claro, no Relatório do AI, que os valores lançados foram apurados com base na diferença constatada entre os valores constantes da escrita contábil e aqueles declarados na GFIP.

Dessa forma, totalmente inócua, para os presentes autos, a afirmação da recorrente de que a empresa autuada não apresentou a contabilidade na plataforma digital solicitada pela fiscalização, pois tal fato não impediu a apuração das diferenças de contribuições devidas e lançadas por meio do AI ora discutido.

Ou seja, não é objeto do AI discutido por meio do presente processo administrativo fiscal a não apresentação dos Livros Contábeis em meio digital, e sim a diferença da contribuição devida pelos contribuintes individuais a serviço da recorrente, e que deveria ter sido por ela retida, quando do pagamento de suas remunerações, e recolhida aos cofres da Previdência Social.

A recorrente alega que o curto prazo concedido pela fiscalização para entrega da documentação e o grande volume de documentos solicitados tornaram inviável o atendimento da requisição fiscal.

Todavia, constata-se que a recorrente foi inicialmente intimada a apresentar os documentos por meio do Termo de Início de Procedimento Fiscal (fls. 23), em 03/04/2009, e posteriormente, por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 01 (f.s 27), em 23/11/2009, tendo sido cientificada da lavratura do AI apenas em 29/01/2010.

Portanto, não há que se falar em prazo exíguo para apresentação dos documentos e nem em ausência de sua indicação, pois, da análise dos Termos citados acima, verifica-se que a fiscalização listou todos os documentos que lhe deveriam ser entregues.

E, apesar das intimações, segundo relato fiscal, a empresa não apresentou as folhas de pagamentos dos contribuintes individuais e quaisquer comprovações de múltiplos vínculos dos segurados a seu serviço, motivo pelo qual os valores foram calculados a partir dos registros contábeis.

Consta, inclusive, o Termo de Intimação Fiscal nº 1201 (fls. 28), por meio do qual a autoridade fiscal informa a existência de divergência GFIP x GPS, juntando telas do sistema de arrecadação, possibilitando ao contribuinte fazer o batimento entre o valor das contribuições informadas em GFIP e as GPS, concedendo-lhe prazo para a apresentação das guias regularizadas.

A recorrente entende que houve contradição no acórdão recorrido, na medida que a autoridade julgadora, de um lado, afirma que a documentação juntada na impugnação serve para comprovar que o tempo concedido era suficiente para apresentar os documentos e, por outro lado, ao analisar o mérito, assevera que a documentação juntada não tem nenhuma relação como os autos.

Entretanto, não se verifica a contradição alegada, pois a autoridade julgadora de primeira instância apenas afastou os argumentos de nulidade por prazo exíguo para a entrega de documentos, demonstrando que a empresa teve mais de nove meses para sua apresentação, como também, ao analisar o mérito da questão, verificou que os documentos apresentados na impugnação não foram suficientes para afastar a exigência fiscal.

Observa-se que o Acórdão recorrido demonstra a convicção dos julgadores diante dos fatos e argumentos que lhes foram apresentados, seja pela auditoria fiscal, seja pela autuada.

A autuada insiste em afirmar que sua documentação foi desconsiderada e que a fiscalização se esqueceu de pedir os documentos com a identificação dos médicos e dos demais elementos integrantes do fato gerador, como forma de fazer valer o princípio da verdade real.

Entretanto, não prova o alegado. Não consta que a documentação da recorrente tenha sido desconsiderada, e a fiscalização solicitou, sim, por meio dos TIFs, as folhas de pagamento dos contribuintes individuais que lhe prestaram serviços.

Toda empresa está obrigada a preparar folhas de pagamento das remunerações pagas a todos os segurados a seu serviço, conforme determinação contida no art. 32, I, da Lei 8.212/91, bem como deveria apresentar tais documentos à fiscalização, consoante disposto no inciso III do mesmo dispositivo legal.

Da mesma forma, a recorrente, como contratante de serviços de pessoas físicas, deveria reter a contribuição por elas devida,

quando do pagamento de suas remunerações, e recolher o valor retido aos cofres públicos.

Essa é sua obrigação, determinada por Lei. E, se o contribuinte individual que lhe prestou serviços teve contribuição descontada sobre o limite máximo do salário de contribuição, em outras empresas, a recorrente, como contratante de seus serviços e responsável pelo recolhimento da contribuição por ele devida, deveria exigir a comprovação do fato, mediante apresentação de comprovante do pagamento de remuneração, com a identificação completa da empresa, inclusive com o número no CNPJ da outra fonte pagadora, o número de inscrição do segurado no RGPS, o valor da remuneração paga, o desconto da contribuição efetuado e o compromisso de que a remuneração paga será informada na GFIP e que a contribuição correspondente será recolhida.

Porém, a recorrente se limitou a afirmar que os prestadores de serviço, especialmente os médicos, já recolhiam no teto do salário de contribuição, sem, contudo, comprovar o alegado.

Ela apenas juntou, aos autos, declarações de contribuintes individuais, muitas delas produzidas em 02/2010, ou seja, após o lançamento, informando que os descontos previdenciários já foram realizados por outras instituições.

Contudo, conforme disposto no art. 81, § 1º, da IN 03/2005, vigente à época da ocorrência do fato gerador, os documentos para comprovar o recolhimento pelo teto por outros tomadores de serviços são aqueles previstos no art. 60, V, do mesmo normativo legal, e já listados acima.

No mesmo sentido, não procede o argumento de que somente com a identificação correta do nome dos médicos é que poderia apresentar todas as respectivas declarações. Conforme amplamente exposto acima, era obrigação da empresa ora recorrente reter a contribuição devida pelos prestadores de serviço e, se não o fez pelo motivo alegado, deveria manter em seus arquivos os documentos previstos na legislação como necessários à comprovação do recolhimento pelo teto, apresentando-os à fiscalização para justificar a não retenção.

Quanto à afirmação de que não há qualquer identificação dos fatos geradores ou dos pagamentos de honorários médicos, vale observar que, ao contrário do alegado, o Relatório de Lançamentos discrimina, por competência, os valores relativos a serviços prestados por pessoas físicas, informando a conta contábil em que os mesmos foram registrados, e a base de cálculo considerada para apuração da contribuição devida.

Assim, todos os dados necessários para a elaboração da defesa pela recorrente se encontra nos relatórios integrantes do AI, não havendo que se falar em ausência de identificação do fato gerador.

Relativamente à alegação de que não há separação do que constitui fato gerador e do que não constitui, e que despesas como pagamento de táxi, elaboração de cópia de chave e até compra de materiais para manutenção foram considerados fato

gerador da contribuição, e sobre seus valores foi aplicado o percentual de 20%, cumpre lembrar que é obrigação da empresa lançar, em títulos próprios da contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, nos termos o art. 32, II, da Lei 8.212/91.

Assim, Resta claro que cabe à empresa separar, em contas próprias, o que é fato gerador do que não é fato gerador da contribuição previdenciária.

À fiscalização cabe apurar a contribuição devida incidente sobre os pagamentos realizados pela empresa a pessoas físicas que lhe prestaram serviços, devidamente registrados na contabilidade da recorrente, em conta própria para esse fim.

A recorrente sustenta que o lançamento regular deve identificar o fato gerador e quem o praticou, e determinar a matéria tributável, o que não ocorreu no presente caso.

No entanto, observa-se, no caso presente, que a autoridade lançadora deixou claro, no Relatório Fiscal do AI, que o fato gerador é o pagamento de remuneração aos contribuintes individuais que lhe prestaram serviços, sendo a matéria tributável “as diferenças entre os valores verificados na escrita contábil e aqueles declarados na GFIP, ou seja, as divergências verificadas”(fls. 174).

Ou seja, a recorrente remunerou contribuintes individuais, o que constitui fato gerador da contribuição previdenciária, e registrou tal fato em sua contabilidade.

No entanto, em que pese os lançamentos contábeis, vem alegar que não ocorreu o fato gerador da contribuição.

Ora, entendo que, se não ocorreu o fato gerador, conforme alega, a recorrente deveria ter apresentado, por escrito, os esclarecimentos necessários para esse fim, conforme solicitado pela fiscalização, acompanhados de elementos de prova.

Entretanto não o fez, se limitando a alegar, sem apresentar elementos que comprovem suas alegações.

Ademais, todas as alegações feitas pela recorrente poderiam ser comprovadas por meio da juntada de prova documental, conforme disposto no relatório IPC (fls. 02/03) e ressaltando que o contribuinte ainda dispunha do prazo de recurso para a apresentação de outros elementos.

Porém, a empresa não trouxe outros elementos para serem analisados por este Conselho. Apenas alega, mas não prova, que não houve o fato gerador. Porém, não basta alegar. A parte que não produz prova, convincentemente, dos fatos alegados, sujeita-se às consequências do sucumbimento, porque não basta alegar. E a convicção da autoridade julgadora advém, no processo administrativo fiscal, dos elementos probatórios carreados pela

fiscalização e pela recorrente. Daí a necessidade de se juntar aos autos elementos comprobatórios dos fatos alegados.

Há mandamento expresso na Lei 9.784/99 quanto ao ônus probatório, conforme segue: ART 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no art. 37 desta Lei.

E sendo o lançamento um ato vinculado, a fiscalização a quem compete o lançamento, ao verificar, da análise dos registros contábeis da recorrente, a ocorrência do fato gerador da contribuição previdenciária, agiu corretamente lavrando o presente AI, em estrita observância aos ditames legais.

Dessa forma, entendo que, ao contrário do que afirma a recorrente, o AI foi lavrado de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam a matéria, tendo o agente autuante demonstrado, de forma clara e precisa, a ocorrência do fato gerador da contribuição previdenciária, fazendo constar, nos relatórios que compõem o Auto de Infração, os fundamentos legais que amparam o procedimento adotado e as rubricas lançadas.

O Relatório Fiscal traz todos os elementos que motivaram a lavratura do AI, e o relatório Fundamentos Legais do Débito – FLD, encerra todos os dispositivos legais que dão suporte ao procedimento do lançamento, separados por assunto e período correspondente, garantindo, dessa forma, o exercício do contraditório e ampla defesa à autuada.

A autuada alega que a decisão recorrida deixou de valorar a documentação apresentada na impugnação, em afronta ao art. 16, § 4º, do Decreto 70.235/72, utilizando ainda de argumento como inversão do ônus da prova e, em contrapartida, negando validade aos documentos apresentados.

Todavia, entendo que não houve afronta ao mencionado dispositivo legal.

Ocorre que, ao analisar a documentação juntada aos autos pela recorrente, a autoridade julgadora observou que tratam-se de documentos que não guardam relação com os fatos geradores objetos do AI em discussão, ou insuficientes para ilidir o lançamento fiscal.

De fato, como bem observado pelo relator do acórdão combatido, constata-se que os documentos identificados como “Folhas de repasse – Médicos” estão rasurados, e trazem informações escritas à mão, com valores diferentes dos valores impressos.

A própria recorrente afirma Verifica-se que a autuada reconhece que parte da contribuição lançada é de fato devida, conforme ela própria afirma, em seu recurso.

A recorrente não aponta, nos documentos juntados aos autos, quais se prestam, no seu entendimento, para retificar os valores lançados.

A recorrente poderia ter elaborado uma planilha com a discriminação, por competência, dos pagamentos que constam registrados na contabilidade mas que deixaram de sofrer retenções, tendo em vista a contribuição descontada sobre o limite máximo do salário de contribuição em outras fontes pagadoras, e juntar os documentos comprobatórios desse desconto, previstos na legislação previdenciária.

Poderia, até mesmo, por amostragem, escolher uma competência do débito e demonstrar o alegado equívoco do lançamento, apontando um documento, entre os diversos juntados à impugnação, que tenha relação direta com aquele suposto equívoco.

Porém, não o fez, se limitando a alegar que as diferenças de contribuição apuradas pela fiscalização não existem, e juntando uma extensa documentação, de forma genérica, sem apontar especificamente quais se prestam para demonstrar que o lançamento estaria incorreto.

Entretanto, verifica-se, da análise da documentação anexada junto à impugnação, que os valores lançados pela autoridade autuante estão corretos.

Observa-se que, ao contrário do que afirma a recorrente, em nenhum momento a autoridade julgadora da DRJ afirmou que os documentos apresentados não foram analisados.

Constata-se que a DRJ, apreciou, sim, os documentos apresentados, observando, inclusive, as rasuras constantes das Folhas de médicos e as datas em que foram produzidas as declarações dos contribuintes individuais.

Dessa forma, entendo que houve, sim, a busca da verdade real pela autoridade julgadora de primeira instância, que apreciou adequadamente a documentação da recorrente e concluiu pela sua insuficiência para desconstituir o crédito lançado.

A autuada defende que, se houvesse dúvida quanto à conexão dos fatos com os documentos contábeis, deveria a autoridade julgadora ter baixado o feito em diligência, ou ter requisitado informações diretamente à recorrente, já que havia dificuldade em identificar o nexo da documentação apresentada com os fatos apurados.

Contudo, não havia dúvida a ser sanada, já que o Relatório Fiscal está claro e o AI muito bem fundamentado.

A fiscalização deixou claro, nos relatórios integrantes do Auto, quais os valores da base de cálculo utilizada na apuração da contribuição lançada, as alíquotas aplicadas, e indicou, com riqueza de detalhes, as contas contábeis que registraram os fatos geradores.

Já a autuada se defende de forma genérica, reconhecendo que de fato deixou de recolher parte da contribuição lançada, mas sem

apontar, especificamente, quais os valores entende estarem equivocados, como também foi genérica a acusação de que a fiscalização considerou recolhido apenas o valor da última retificação da GFIP, pois usa expressões como "(...) há meses em que foi paga a importância de..." e "Ao que parece, o auto considerou...".

Contudo, não aponta quais seriam esses meses, fazendo apenas suposições de que foram exigidos novamente importâncias pagas anteriormente.

Entretanto, da análise dos relatórios RADA, observa-se que em todas as competências foram apropriados valores recolhidos acima de R\$30.000,00, o que demonstra que a suposição, feita pela recorrente, de que foram considerados, para algumas competências, apenas o valor da complementação de R\$100,00, carece de fundamentação.

Os argumentos relativos à comprovação dos valores de Salário Maternidade e Salário Família não serão analisados por não serem objeto do AI discutido por meio do presente processo administrativo fiscal, que trata apenas da contribuição de contribuinte individual, além de acréscimos legais.

Quanto à alegação de que a aplicação da alíquota de 75% para o cálculo da multa de ofício está incorreta, uma vez que ela estaria limitada a 20%, nos termos do art. 32 A, da Lei 8.212/91, e que é improcedente a cobrança de multa de mora, como também é ilegal a cobrança de juros SELIC sobre valor já atualizado do débito, cumpre observar que nos critérios para aplicação desses acréscimos e cálculo de seus valores foram observadas rigorosamente as disposições legais aplicáveis, indicadas pela autoridade fiscal no auto de infração.

Dessa forma, não há que se falar em ilegalidade de tais exações, vez que a sua cobrança possui amparo legal. Conforme nos ensina Hans Kelsen:

"partindo da premissa unidade lógica da ordem jurídica, tenta impôr concordância apriorística entre a lei e a Constituição, que acabe por negar não apenas a possibilidade jurídica da sanção da nulidade, mas da própria noção de inconstitucionalidade "lato sensu":

"A afirmação de que uma lei válida é "contrária à constituição" (anticonstitucional) é uma "contradictio in adjecto", pois uma lei somente pode ser válida com fundamento na Constituição. Quando se tem fundamento para aceitar a validade de uma lei, o fundamento da sua validade tem de residir na Constituição. De uma lei inválida não se pode, porém, afirmar que ela é contrária à Constituição, pois uma lei inválida não é sequer uma lei, porque não é juridicamente existente e, portanto, não é possível qualquer afirmação jurídica sobre ela. Se a afirmação, corrente na jurisprudência tradicional, de que uma lei é inconstitucional há de ter um sentido jurídico possível, não pode ser tomada ao pé da letra. O seu significado apenas pode ser o de que a lei em questão, de acordo com a Constituição, pode ser revogada não só pelo processo usual, quer dizer, por uma outra lei, segundo o

principio lex posterior "derogat priori", mas também através de um processo especial, previsto pela Constituição.

Enquanto, porém, não for revogada, tem de ser considerada válida; e, enquanto for válida, não pode ser inconstitucional" (KELSEN, Hans. Teoria pura do direito, 2. ed., trad. João Baptista Machado, São Paulo, Martins Fontes, 1987, p287).

Cabe destacar, ainda, que a atividade administrativa é plenamente vinculada ao cumprimento das disposições legais. Nesse sentido, o ilustre jurista Alexandre de Moraes (curso de direito constitucional, 17ª ed. São Paulo. Editora Atlas 2004.314) colaciona valorosa lição: "o tradicional princípio da legalidade, previsto no art. 5º, II, da CF, aplica-se normalmente na administração pública, porém de forma mais rigorosa e especial, pois o administrador público somente poderá fazer o que estiver expressamente autorizado em lei e nas demais espécies normativas, inexistindo, pois, incidência de vontade subjetiva. Esse principio coaduna-se com a própria função administrativa, de executor do direito, que atua sem finalidade própria, mas sem em respeito à finalidade imposta pela lei, e com a necessidade de preservar-se a ordem jurídica"

Quanto às alegações de inconstitucionalidade da taxa aplicada para atualização de débitos tributários, cumpre observar que, conforme entendimento fixado no Parecer CJ 771/97, "o guardião da Constituição Federal é o Supremo Tribunal Federal, cabendo a ele declarar a inconstitucionalidade de lei ordinária. Se o destinatário de uma lei sentir que ela é inconstitucional, o Pretório Excelso é o órgão competente para tal declaração. Já o administrador ou servidor público não pode se eximir de aplicar uma lei porque o seu destinatário entende ser inconstitucional quando não há manifestação definitiva do STF a respeito".

Dessa forma, o foro apropriado para questões dessa natureza não é o administrativo.

É oportuno salientar que a utilização da Taxa SELIC para atualizações e correções dos débitos apurados encontra respaldo no art. 34, da Lei 8.212/91, e a multa encontra-se amparada no art. 35 do mesmo diploma legal, vigente até 11/2008, e no art. 35A, vigente após 12/2008.

E o Conselho Pleno, no exercício de sua competência, uniformizou a jurisprudência administrativa sobre tais matérias, por meio dos Enunciados 02/2007 e 03/2007, transcritos a seguir:

Enunciado nº 02:

O Segundo Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de legislação tributária.

Enunciado nº 03:

É cabível a cobrança de juros de mora sobre os débitos para com a União decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – Selic para títulos federais.

Cabe destacar ainda que a multa sobre o valor das contribuições previdenciárias ficará sujeita a cálculo de acordo com a nova regra trazida pela MP 449/08, convertida na Lei 11.941/2009, por ocasião do pagamento ou do trânsito em julgado administrativo, se mais benéfico ao sujeito passivo, por força do art. 106, inc. II, alínea "c", do CTN. “

Em relação ao argumento de que a legislação prevê apenas a aplicação de uma multa, e que deveria ser observado o disposto no art. 32A, da Lei 8.212/91, com redação dada pela Lei 11.941/09, adoto o entendimento esposado pela 13ª turma da DRJ/SP1, no Acórdão 16-34.176, cujo trecho reproduzo a seguir:

“(…)

Cumpre enfatizar, inicialmente, que a multa prevista no art. 35, da Lei nº 8.212/91, na redação anterior à citada Lei nº 11.941/91, denominada de moratória, regulava, nos incisos do indigitado artigo, casos diversos que acarretavam tratamentos distintos.

9.3. Assim, analisando somente o quanto relevante para o deslinde da questão, insta apreciar o constante, aquele tempo, nos incisos ‘I’ e ‘II’ de citado artigo que regulavam, respectivamente, a multa aplicável quando do recolhimento espontâneo e àquela atinente aos casos de lançamento de ofício, respectivamente.

9.4. Esclareça-se, que a notificação fiscal de lançamento era o veículo utilizado para fins de constituição de crédito, por iniciativa do Fisco, decorrente de obrigação tributária principal inadimplida. Contudo, com o advento da Medida Provisória nº 449/08, convertida na Lei nº 11.941/09, tal veículo passou a ser denominado Auto de Infração, consoante a nova redação dada ao art. 37 da Lei nº 8.212/91.

9.5. Destarte, resta claro que o inciso ‘I’ do art. 35, ao tempo dos fatos geradores incluídos no lançamento em testilha, era aplicável, somente, aos casos de recolhimento extemporâneo albergados pela espontaneidade do Sujeito Passivo, enquanto que o inciso ‘II’ tratava dos casos nos quais, verificada a inércia do Contribuinte, o Fisco agia, providenciando o lançamento de ofício para a constituição do crédito tributário reputado devido.

9.6. Pelo exposto, em síntese, a Impugnante pretende que a multa aplicada ao hostilizado AI, fundamentada no art. 35, II, da Lei nº 8.212/91, vigente à época dos fatos geradores, seja comparada com aquela prevista na atual redação do art. 35, da Lei nº 8.212/91, que remete expressamente ao art. 61, da Lei nº 9.430/96, para fins de verificação da possibilidade de retroação benéfica prevista no art. 106, II, ‘c’ do CTN.

9.7. Contudo, uma análise mais acurada da redação do invocado art. 106, II, 'c' do CTN conduz o exegeta a concluir pela impropriedade de tal intenção, vez que a inteligência do referido artigo prevê a aplicação da "penalidade superveniente", quando mais benéfica, respeitante à mesma infração.

9.8. Ademais, saliente-se que a infração da Impugnante em face do caso em testilha refere-se à inexistência dos recolhimentos reputados devidos que, conforme predito, ensejou atitude do Fisco quanto ao lançamento de ofício.

9.9. Assim, analisando-se a Lei nº 8.212/91 de forma sistêmica e harmônica, na sua atual redação, é de se concluir, de forma cabal, que a previsão constante do art. 35 refere-se, tão somente, aos recolhimentos espontâneos, enquanto que a previsão constante do art. 35^A cuida, expressamente, dos casos de lançamento de ofício.

9.10. Por conclusão, pretendesse o Contribuinte qualquer comparação quanto à multa aplicada ao caso em testilha entre as legislações, passada e atual, a única possível seria, conforme restará demonstrado adiante neste Voto, entre aquela aplica e a atualmente prevista no art. 35^A da Lei nº 8.212/91. Contudo, sendo vedada a retroação in pejus, deverá ser mantida a multa "moratória" tal como aplicada pela Autoridade Fiscal ao tempo do lançamento sub examine.

9.11. Ademais, a Autoridade Fiscal, ao tempo do objetado AI, já procedeu à análise da possibilidade de retroação benéfica, conforme explicitado nos autos do processo DEBCAD nº 37.271.7217 (nº 16327.001168/201070), as suas fls. 14, com relação à qual não se verifica necessidade de reparo.

Da Superveniência de Nova Legislação. Retroação Benéfica.

10. Tendo em vista a superveniência da MP nº 449/08, convertida na Lei nº 11.941/09, deve ser analisada a questão da possibilidade de retroação benéfica, consoante prevê o art. 106, II, "c" do CTN.

10.1. Em que pese a autuação em análise ter sido devidamente lançada de acordo com a legislação vigente, época em que coexistiam isoladamente as multas decorrentes de descumprimento de obrigação principal com a multa decorrente do descumprimento de obrigação acessória, verifica-se, atualmente, nova sistemática decorrente das alterações promovidas na nº Lei 8.212/91, por meio da Lei nº 11.941/09, em especial nos dispositivos concernentes ao cálculo e aplicação da multa para o fundamento legal da infração objeto desta autuação.

10.2. Pela legislação vigente à época da infração, quando a falta cometida pelo contribuinte era decorrente da não declaração em GFIP concomitante ao não recolhimento das contribuições não declaradas, existiam duas consequências:

– a aplicação de uma multa pela não declaração, consubstanciada em auto de infração por descumprimento de obrigação acessória com fundamento no artigo 32, IV e § 5º, da Lei nº 8.212/1991, na redação dada pela Lei nº 9.528/1997 e;

– a cobrança de multa pelo descumprimento da obrigação principal no tempo oportuno, com fundamento no artigo 35 da Lei nº 8.212/1991 com a redação da Lei nº 9.876/1999, além do recolhimento do valor referente à própria obrigação principal.

10.3. Conforme estabelecido pela Lei nº 11.941/09, esta mesma infração ficou sujeita à multa de ofício prevista no artigo 44, da Lei nº 9.430/1996, na redação dada pela Lei nº 11.488/2007. Ou seja, a situação descrita, que antes levava à lavratura de, no mínimo, dois autos de infração (um por descumprimento de obrigação acessória e outro levantando o quantum não recolhido com a devida multa correspondente) passou a ser abordada através de um único dispositivo, que remete à aplicação da multa de ofício.

10.4. Nestas condições, a multa prevista no art. 44, I, da referida Lei nº 9.430/96, é única, no importe de 75% e visa apenas, de forma conjunta, tanto o não pagamento (parcial ou total) do tributo devido, quanto a não apresentação da declaração ou a declaração inexata, sem mensurar o que foi aplicado para punir apenas a obrigação acessória. Pela nova sistemática legal, as duas infrações, a saber, relativamente à obrigação principal e à obrigação acessória, são verificadas simultaneamente e, portanto, haverá a aplicação de apenas uma multa (de ofício).

10.5. Feitas tais considerações iniciais, cumpre ressaltar, neste ponto, que no intuito de regular a aplicação das inovações trazidas pela citada Lei nº 11.941/09, mormente quanto ao entendimento e comparação para fins da mencionada retroação benéfica desta, foi editada a Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14, de 04/12/09, que em seu artigo 3º vaticina:

Art. 3º A análise da penalidade mais benéfica, a que se refere esta Portaria, será realizada pela comparação entre a soma dos valores das multas aplicadas nos lançamentos por descumprimento de obrigação principal, conforme o art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, e de obrigações acessórias, conforme §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, e da multa de ofício calculada na forma do art. 35^A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009.

10.6. Assim, no caso em análise, as multas mensais incluídas no Auto de Infração (...), referente a obrigações tributárias acessórias, deverão ser somadas às multas referentes às contribuições previdenciárias não declaradas em GFIP, que foram incluídas no presente Auto de Infração, referente a obrigações tributárias principais – quota patronal e GILRAT, para o confronto com a multa que seria aplicada em observância ao acima transcrito.

10.7. Ocorre que, de acordo com a legislação anterior, a alíquota da multa moratória incidente sobre a contribuição previdenciária não recolhida e incluída em

lançamento tributário referente à obrigação principal será definida conforme a fase processual do lançamento tributário em que o pagamento é realizado. Nestes casos (especificamente relacionados à obrigação principal), o valor da multa está sujeita à data do cumprimento (recolhimento) da obrigação devida, de acordo com a graduação especificada no art. 35, incisos I, II e III, da Lei 8.212/91.

10.8. Dessa forma, somente no momento do pagamento é que a multa mais benéfica pode ser quantificada. Durante a atual fase do contencioso administrativo, de primeira instância, não há como se determinar a multa mais benéfica a ser aplicada, haja vista que o pagamento ainda não foi efetivamente postulado pelo contribuinte, de acordo com o artigo 35 da Lei nº 8.212/91, na redação da Lei nº 11.941/09, que estabelece que as multas de mora são apuradas no momento do pagamento, impedindo que a comparação seja realizada antes desse fato. Em consequência, determina a citada Portaria Conjunta nº 14:

Art. 2º No momento do pagamento ou do parcelamento do débito pelo contribuinte, o valor das multas aplicadas será analisado e os lançamentos, se necessário, serão retificados, para fins de aplicação da penalidade mais benéfica, nos termos da alínea "c" do inciso II do art. 106 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN).

10.9. Ademais, ratifiquese, a multa do presente Auto de Infração relativo à obrigação principal deve ser apreciada em conjunto com o crédito previdenciário supracitado (obrigação acessória), sabendose que a comparação das multas aplicadas nesses lançamentos com a legislação atual, potencialmente mais benéfica ao contribuinte nos termos do artigo 106 do CTN, somente poderá ser efetivada de forma definitiva quando da liquidação do crédito, sendo que até então todos os processos deverão ter prosseguimento”

Nesse sentido,

Considerando tudo mais que dos autos consta,

VOTO no sentido de **CONHECER** do recurso para, no mérito, **NEGAR-LHE PROVIMENTO**

É como voto.

Bernadete de Oliveira Barros – Relatora

Conselheiro Leonardo Henrique Pires Lopes - Redator

Da aplicação de penalidade benéfica

No caso dos autos, verifica-se que o auto de infração foi lavrado por ter o contribuinte omitido fatos geradores na GFIP, sendo-lhe aplicada a penalidade prevista no art. 32, §5º da Lei nº 8.212/1991, na redação vigente à época da ocorrência do fato gerador, ou seja, equivalente a 100% da contribuição devida e não declarada. Eis a redação do referido dispositivo:

Art. 32, §5º - A apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores sujeitará 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 anterior.

No entanto, com o advento da Lei 11.941/09, o dispositivo acima transcrito fora revogado em sua totalidade, passando a regular a matéria o seu art. 32-A, inciso I, *in verbis*:

*"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."

Diante da existência de uma nova lei dispendo de forma diversa sobre a penalidade a ser aplicada à conduta de apresentar GFIP com omissões ou erros, deve o Fisco perquirir sobre qual seria a legislação mais benéfica ao contribuinte, já que a novel legislação poderá retroagir nos termos do art. 106, II, alínea "c" do CTN, *in verbis*:

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.

Assim, a partir de uma análise no caso concreto de qual seria a penalidade mais favorável ao contribuinte, se de 100% do valor das contribuições omitidas ou de R\$ 20,00

para cada grupo de informações incorretas ou omissas, é que se definirá a norma que será aplicada.

Não se pode perder de vista, contudo, que existe entendimento de que, pela nova legislação instituída pela Lei nº 11.941/2009, o art. 32-A da Lei nº 8.212/1991 somente seria aplicado nos casos em que a omissão ou erro em GFIP não fosse acompanhado de supressão no pagamento da contribuição previdenciária, pois, quando houvesse também descumprimento da obrigação principal, seria aplicado somente o art. 44, I da Lei nº 9.430/1996, que dispõe:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

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.

Este entendimento, contudo, não pode prevalecer.

Em primeiro lugar, a Lei nº 8.212/1991 é específica para disciplinar as contribuições previdenciárias e todas as obrigações principais e acessórias a elas inerentes. Somente nos casos em que a própria Lei nº 8.212/1991 remeter-se a outras normas é que serão estas aplicáveis, como ocorreu expressamente, a título de exemplo, com os seus arts. 35 e 35-A, ao se referirem aos art. 61 e 44 da Lei nº 9.430/1996, respectivamente.

Assim, se na disciplina da penalidade aplicável aos casos de descumprimento da obrigação acessória (GFIP apresentada com omissão ou incorreções ou GFIP não apresentada) a própria Lei nº 8.212/1991 já tipifica a conduta e impõe a penalidade, não fazendo qualquer ressalva quanto à existência ou não de pagamento, não há por que se perquirir sobre a aplicação de outro dispositivo legal, sendo aquela lei a específica para o caso concreto.

A referência feita pela Lei nº 8.212/1991 ao art. 44 da Lei nº 9.430/1996 somente ocorre no art. 35-A, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009 que tem sua aplicação limitada aos casos de descumprimento de obrigação principal, e não aos de descumprimento de obrigação acessória relacionado a GFIP, pois para este já teria sido introduzida pela mesma Lei nº 11.941/2009 a punição para os casos de não apresentação de GFIP, apresentação com incorreções relacionados ou não a fatos geradores.

Por outro lado, não existe razão para que o art. 32-A da Lei nº 8.212/1991 seja aplicado somente nos casos em que o descumprimento da obrigação acessória não for acompanhado, também, de diferenças de contribuições a recolher, já que o próprio dispositivo ou qualquer outro não faz essa ressalva.

Ao contrário, o inciso II deste mesmo dispositivo deixa evidente que a multa será paga *ainda que integralmente pagas* as contribuições previdenciárias, isto é, havendo ou não pagamento da contribuição, será aplicada a multa, o que ratifica o entendimento de que, mesmo havendo diferenças do tributo, deverá ser aplicado o dispositivo em comento.

Por essa razão é que não pode ser aplicado o art. 44, I da Lei nº 9.430/1996 como penalidade pelo descumprimento de obrigação acessória quando se tratar de contribuição

previdenciária, estando sua aplicação por falta de declaração ou declaração inexata limitada aos tributos de outras espécies.

Portanto, no meu entendimento, o comparativo da norma mais favorável ao contribuinte deverá ser feito cotejando os arts. 32, §5º com o art. 32-A, I, ambos da Lei nº 8.212/1991, sendo aplicada a multa mais favorável ao contribuinte.

CÓPIA