



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

Processo nº 14479.000283/2007-62
Recurso nº 000.000 Voluntário
Acórdão nº 2402-002.799 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de junho de 2012
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO: GFIP. FATOS GERADORES
Recorrente EMPRESA BRASILEIRA DE SERVIÇOS GERAIS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/03/2001 a 31/10/2006

OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA ACESSÓRIA. DESCUMPRIMENTO. INFRAÇÃO.

Consiste em descumprimento de obrigação acessória a empresa apresentar a Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP) com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL (MPF). VALIDADE. INOCORRÊNCIA DE NULIDADE.

O Mandado de procedimento fiscal (MPF) é ordem específica para que a fiscalização, por meio do auditor fiscal, inicie Fiscalização em determinada entidade, devendo a mesma tomar ciência deste documento no início da ação fiscal que poderá ser por meio de Termo de Início de Procedimento Fiscal.

O MPF deve estar válido quando o sujeito passivo teve conhecimento de sua existência, seja realizada pessoalmente por meio de Termo de Início de Procedimento Fiscal, seja realizada por intermédio de correspondência postal com comprovante de Aviso de Recebimento (AR).

DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA. APLICAÇÃO DA SÚMULA VINCULANTE 08 DO STF. OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. APLICAÇÃO ART 173, I, CTN.

De acordo com a Súmula Vinculante nº 08, do STF, os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/1991 são inconstitucionais, devendo prevalecer, no que tange à decadência e prescrição, as disposições do Código Tributário Nacional.

O prazo de decadência para constituir as obrigações tributárias acessórias, relativas às contribuições previdenciárias, é de cinco anos e deve ser contado nos termos do art. 173, inciso I, do CTN.

LEGISLAÇÃO POSTERIOR. MULTA MAIS FAVORÁVEL.
APLICAÇÃO EM PROCESSO PENDENTE JULGAMENTO.

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.

Na superveniência de legislação que estabeleça novos critérios para a apuração da multa por descumprimento de obrigação acessória, faz-se necessário verificar se a sistemática atual é mais favorável ao contribuinte que a anterior.

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 para adequação da multa remanescente ao artigo 32-A da Lei nº 8.212/91, caso mais benéfica.

Julio Cesar Vieira Gomes - Presidente.

Ronaldo de Lima Macedo - Relator.

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Julio Cesar Vieira Gomes, Ana Maria Bandeira, Igor Araújo Soares, Ronaldo de Lima Macedo, Nereu Miguel Ribeiro Domingues e Thiago Taborda Simões.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração lavrado com fundamento na inobservância da obrigação tributária acessória prevista no art. 32, inciso IV e § 5º, da Lei 8.212/1991, acrescentados pela Lei 9.528/1997, c/c o art. 225, inciso IV e § 4º, do Decreto 3.048/1999, que consiste em a empresa apresentar a Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP) com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, para as competências 03/2001 a 10/2006.

Segundo o Relatório Fiscal da Infração (fls. 17/32), a empresa deixou de declarar, ou registrou a menor, em GFIP's os fatos geradores de contribuições previdenciárias, referentes aos valores pagos ou creditados aos segurados empregados e contribuintes individuais (pró-labore dos sócios-gerentes). As remunerações foram devidamente registradas nas planilhas de fls. 33/51. Às folhas 52/229, a auditoria fiscal junta documentos que instruem os autos e confirmam os procedimentos adotados para o lançamento.

O Relatório Fiscal da Multa Aplicada (fls. 17/32) informa que o cálculo da multa está demonstrado nas planilhas de fls. 230/232, no valor de R\$2.740.195,65(dois milhões setecentos e quarenta mil cento e noventa e cinco reais e sessenta e cinco centavos), correspondente a 100% do valor das contribuições devidas e não declaradas, limitada, por competência, ao valor mínimo estabelecido pela legislação, considerando o número de segurados da empresa, com fundamento no art. 32, inciso IV, §§ 4º e 5º, da Lei 8.212/1991, combinado com o art. 284, inciso II, do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto 3.048/1999.

A ciência do lançamento fiscal ao sujeito passivo deu-se em 21/08/2007 (fls. 01 e 238), mediante correspondência postal com Aviso de Recebimento (AR).

A autuada apresentou impugnação tempestiva (fls. 239/283), alegando, em síntese, que:

1. o processo administrativo fiscal trouxe tão somente a cópia do Aviso de Recebimento relativo ao Mandado de Procedimento Fiscal Inicial, faltando as intimações dos demais Mandados Complementares, requerendo a cópia dos mesmos;
2. ocorreu a decadência, pois o período anterior a agosto de 2002 encontra-se extinto, nos termos do artigo 156,V do CTN;
3. a autoridade fiscal deveria motivar legalmente a desconstituição dos lançamentos contábeis da Impugnante, com amparo em provas suficientes e não em "extrato analítico e de uma única competência da folha de salários, constituindo sua base por simples análise demonstrativa, desconsiderando totalmente a escrituração contábil apresentada pela empresa". Continua inconformada com o fato de que a fiscalização entendeu que a escrituração contábil não estava de acordo com as informações prestadas em GFIP , uma vez que as

alterações perpetradas pelo contribuinte foram apagadas do sistema a partir de 2006, no entanto utiliza essas mesmas informações para obter a massa salarial utilizada na aferição dos salários de contribuição;

4. entende que o CAGED é um documento pertencente ao Ministério do Trabalho e que a fiscalização não "prestou esclarecimentos" de como obteve as informações ali declaradas, sequer comprova o convênio de cooperação entre os órgãos, numa clara demonstração de clandestinidade na obtenção das informações impossibilitando o seu uso na composição das bases de cálculo. Ressalta que o número real de vínculos é aquele informado em GFIP, vez que esta declaração é a destinada à Receita Federal, enquanto o CAGED não contém os vínculos dispensados ocasionando a disparidade de informação. Questiona ainda o fato de que a GFIP serviu de base para apurar a massa salarial enquanto seus vínculos foram desprezados;
5. o método utilizado pela fiscalização, ao buscar informações tanto na escrita contábil, quanto na GFIP e CAGED inviabiliza a defesa da Impugnante, primeiro porque não demonstra pormenorizadamente quais são os valores das GFIP que possui em seus bancos de dados em todo o período de apuração, segundo porque a GFIP não é um documento que transmita tanta credibilidade quanto a contabilidade "uma vez que os dados são inseridos via sistema on line, por qualquer pessoa e sem nenhuma rigorosidade passível de erro";
6. seja efetuada uma nova diligência para que se compare as GFIP que o fisco possui em seu sistema com a contabilidade do período lavrado, vez que a Impugnante não possui elementos suficientes para promover a sua defesa;
7. quanto ao arbitramento da remuneração média mensal resultante da massa salarial da GFIP para todo o período do débito, esta foi aumentada com os valores destinados ao 13º salário, mesmo porque a sua utilização pressupõe que todos os segurados a seu serviço estavam empregados desde janeiro até dezembro o que não procede;
8. a aferição não deve prosperar, pois a defendente demonstra a regularidade da sua contabilidade em particular em 30/11/2006, quando entrega à Previdência Social os documentos para deferimento do parcelamento nos moldes da MP 303. Refere que a autoridade lançadora "além de aferir indireta e incorretamente, valores superiores ao devido não observou o parcelamento efetuado pela defendente (...)";
9. conclui por derradeiro, imprescindível a decretação de nova diligência; além disso, ficou patente a decadência do direito de lançar e o lançamento deve ser extinto ou ao menos revisto.

Posteriormente, a DRJ/SPOII encaminhou o processo administrativo fiscal à Seção de Fiscalização Previdenciária - São Paulo/Norte, para que se providenciasse a remessa de cópia do Demonstrativo de Emissão e Prorrogação de MPF – Auditoria Previdenciária, de folhas 07, reabrindo o prazo para que o contribuinte apresente defesa ou adite a anteriormente a

apresentada. Às folhas 295/299 a autoridade lançadora junta aos autos a manifestação fiscal e informa que o demonstrativo de emissão e prorrogação de mandado foi enviado por meio do Aviso de Recebimento (AR) de folhas 88, recebido pelo contribuinte em 30/01/2009.

O contribuinte interpõe aditamento a sua defesa (fls. 332/349), solicitando nova diligência para que se providencie a juntada do Aviso de Recebimento.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em Campinas/SP – por meio do Acórdão 05-27.602 da 8ª Turma da DRJ/CPS (fls. 361/368 – Volume II) – considerou o lançamento fiscal procedente em parte, eis que reconheceu a decadência parcial até a competência 11/2001.

A Notificada apresentou recurso (fls. 372/390 – Volume II), manifestando seu inconformismo pela obrigatoriedade do recolhimento dos valores lançados no auto de infração e no mais efetua as alegações da peça de impugnação.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil (DRF) de Administração Tributária/SP encaminha os autos ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) para processamento e julgamento (fl. 393).

É o relatório.

Voto

Conselheiro Ronaldo de Lima Macedo, Relator

Recurso tempestivo. Presentes os pressupostos de admissibilidade, conheço do recurso interposto.

O presente lançamento fiscal decorre do fato de que a Recorrente apresentou a Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP) com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados e dos contribuintes individuais (pró-labore dos sócios-gerentes).

Essas contribuições correspondentes a tais fatos geradores foram objeto da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito (NFLD) nº 37.028.435-6 (processo 14479.000287/2007-41). Essa notificação já foi devidamente julgada no âmbito desta Corte Administrativa, por meio do Acórdão 2402-002.798 (julgado na sessão de 19/06/2012). Com a decisão, os valores originários das contribuições sociais previdenciárias sofreram alterações em decorrência do reconhecimento da decadência parcial até a competência 07/2002, inclusive.

DAS PRELIMINARES:

A Recorrente alega que há falta de cobertura de Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) durante a realização da auditoria fiscal, eis que ela não foi cientificada de forma expressa, quando do primeiro ato de ofício praticado, das alterações e prorrogações do MPF-F.

Entendo que o MPF foi criado no intuito de legitimar o procedimento fiscal. Além disso, MPF válido para fins de autuação é aquele em que o sujeito passivo teve conhecimento de sua existência, seja realizada pessoalmente por meio de Termo de Início de Procedimento Fiscal, seja realizada por intermédio de correspondência postal com comprovante de Aviso de Recebimento (AR).

O MPF é a ordem específica dirigida ao auditor fiscal para que, no uso de suas atribuições privativas, instaure os procedimentos fiscais, assim conceituados como ações que objetivam a verificação do cumprimento das obrigações previdenciárias, podendo, dessas ações, resultar a constituição do crédito previdenciário. É mero controle administrativo interno, podendo ser prorrogado pela autoridade outorgante tantas vezes quantas necessárias, por intermédio de registro eletrônico, disponível na internet, no endereço "www.receita.fazenda.gov.br" (www.previdenciasocial.gov.br), cujo código de acesso é indicado no próprio documento.

Devidamente instaurado o procedimento fiscal, o MPF terá validade até o final do prazo por ele estabelecido ou na data em que houver conclusão do procedimento fiscal, registrado por meio do Termo de Encerramento da Ação Fiscal (TEAF).

Verifica-se que o procedimento fiscal foi iniciado regularmente com a emissão do Mandado de Procedimento Fiscal – Fiscalização (MPF-F) nº 09370144F00, código de acesso nº 92853526 (fls. 06/12), e sua ciência ocorreu em 02/02/2007, por meio do Aviso de Recebimento (AR) e do Termo de Intimação para Apresentação de Documentos (TIAD) de fls.

13/16, por meio do qual foi solicitada a apresentação de documentos e/ou esclarecimentos, bem como foi informado o número e o código de acesso ao Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) no site do Fisco (www.previdenciasocial.gov.br).

Posteriormente, foram prorrogados regularmente os Mandados de Procedimento Fiscal, recebidos e assinados por preposto do Recursos Humanos, em 22/05/2007, pressupõe que o contribuinte tinha conhecimento de que o procedimento fiscal se estendia além da data estabelecida no MPF inicial, 20/03/2007.

No que se refere ao prazo de validade de MPF e suas prorrogações, cumpre transcrever os seguintes dispositivos da Portaria RFB nº 11.371/2007:

Art. 4º. O MPF será emitido exclusivamente em forma eletrônica e assinado pela autoridade outorgante, mediante a utilização de certificado digital válido, conforme modelos constantes dos Anexos de I a III desta Portaria.

Parágrafo único. A ciência pelo sujeito passivo do MPF, nos termos do art. 23 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, com redação dada pelo art. 67 da Lei nº 9.532, de 10 de novembro de 1997, dar-se-á por intermédio da Internet, no endereço eletrônico www.receita.fazenda.gov.br, com a utilização de código de acesso consignado no termo que formalizar o início do procedimento fiscal. (g. n.)

(...)

Art. 11. Os MPF terão os seguintes prazos máximos de validade:

I - cento e vinte dias, nos casos de MPF-F e de MPF-E;

II - sessenta dias, no caso de MPF-D.

Art. 12. A prorrogação do prazo de que trata o art. 11 poderá ser efetuada pela autoridade outorgante, tantas vezes quantas necessárias, observadas, em cada ato, o prazo máximo de sessenta dias, para procedimentos de fiscalização, e de trinta dias, para procedimentos de diligência.

(...)

Art. 18. Os MPF emitidos e suas alterações permanecerão disponíveis para consulta na Internet, mediante a utilização do código de acesso de que trata o art. 4º, parágrafo único, mesmo após a conclusão do procedimento fiscal correspondente. (g. n.)

Pelos dispositivos acima mencionados, percebe-se que há previsão de prorrogação do prazo de validade do MPF, tantas vezes quantas forem necessárias, sendo que a prorrogação é efetuada por meio eletrônico e essa informação, a dispensar a ciência pessoal do sujeito passivo, estará disponível na Internet para consulta, a partir do código de acesso a ele fornecido com o termo que formaliza o início do procedimento fiscal (fls. 06/09).

Para a caracterização de que a autuação foi regularmente comunicada ao sujeito passivo, constata-se que a Recorrente impugnou o levantamento no prazo definido pela

norma que rege o Processo Administrativo Fiscal, exercendo seu direito ao contraditório e à ampla defesa e dando início à fase litigiosa.

Com isso, a regularidade da continuidade da fiscalização poderia ter sido conferida pela Recorrente a qualquer tempo, com o acesso ao site institucional do Fisco.

Diante disso, não acato as preliminares ora examinadas de nulidade e de ilegalidade.

A Recorrente alega que seja declarada a extinção do crédito tributário até a competência 08/2002, pois a multa aplicada decorre de período abrangido pela decadência, conforme art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional (CTN). Tal alegação não será acatada pelos motivos fáticos e jurídicos a seguir delineados.

O período abrangido pelo descumprimento da obrigação tributária acessória corresponde às competências 03/2001 a 10/2006.

É cediço que a decadência deve ser verificada considerando-se a Súmula Vinculante nº 8, editada pelo Supremo Tribunal Federal, que dispôs o seguinte:

Súmula Vinculante nº 8 do STF: “São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1.569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

Vale lembrar que os efeitos da súmula vinculante atingem a administração pública direta e indireta nas três esferas, conforme se depreende do art. 103-A, *caput*, da Constituição Federal que foram inseridos pela Emenda Constitucional nº 45/2004, *in verbis*:

Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei. (g.n.)

Da análise do caso concreto, verifica-se que embora se trate de aplicação de multa pelo descumprimento de obrigação acessória, há que se verificar a ocorrência de eventual decadência à luz das disposições do Código Tributário Nacional que disciplinam a questão ante a manifestação do STF quanto à inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212/1991.

O Código Tributário Nacional trata da decadência no artigo 173, abaixo transcrito:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo Único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Quanto ao lançamento por homologação, o Código Tributário definiu no art. 150, § 4º, o seguinte:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

§ 4º - Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Tem sido entendimento constante em julgados do Superior Tribunal de Justiça, que nos casos de lançamento em que o sujeito passivo antecipa parte do pagamento da contribuição, aplica-se o prazo previsto no § 4º do art. 150 do CTN, ou seja, o prazo de cinco anos passa a contar da ocorrência do fato gerador, uma vez que resta caracterizado o lançamento por homologação.

No caso, como se trata de aplicação de multa pelo descumprimento de obrigação acessória não há que se falar em antecipação de pagamento por parte do sujeito passivo, assim, para a apuração de decadência, aplica-se a regra geral contida no art. 173, inciso I, do CTN.

Assevere-se que a questão foi objeto de manifestação por parte da Procuradoria da Fazenda Nacional por meio da Nota PGFN/CAT Nº 856/2008 aprovada pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional em 01/09/2008, nos seguintes termos:

“Aprovo. Frise-se a conclusão da presente Nota de que o prazo de decadência para constituir as obrigações tributárias acessórias relativas às contribuições previdenciárias é de cinco anos e deve ser contado nos termos do art. 173, I, do CTN.”

Assim, como a autuação se deu em **21/08/2007**, data da ciência do sujeito passivo (fl. 01 e 238), e a multa aplicada decorre do período compreendido entre **03/2001 a 10/2006**, reconhece-se que ocorreu parcialmente a decadência tributária e que deverão ser excluídos do total da multa os valores apurados até a competência **11/2001**, inclusive, e também na competência **13/2001**, nos termos do art. 173, inciso I, do CTN.

Esclarecemos que a competência 12/2001 não deve ser excluída do cálculo do lançamento fiscal ora analisado, porquanto a sua exigibilidade e a sua hipótese impositiva (situação fática da hipótese de incidência da multa) somente ocorrerão a partir de 01/2002, com

a remuneração paga, devida ou creditada a qualquer título, durante o mês, aos segurados obrigatórios do RGPS, quando poderia ter sido efetuado o lançamento fiscal.

Posteriormente, a decisão de primeira instância, veiculada por meio do Acórdão 05-27.602 da 8ª Turma da DRJ/CPS (fls. 361/368 – Volume II), considerou as premissas acima delineadas nos seus argumentos e determinou a extinção dos valores apurados que foram abarcados pela decadência tributária no presente lançamento fiscal (competências 03/2001 a 11/2001).

Assim, não acato a preliminar de decadência tributária, eis que já houve a aplicação do Enunciado nº 08 de Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal na decisão de primeira instância.

Diante disso, rejeito as preliminares ora examinadas, e passo ao exame de mérito.

DO MÉRITO:

Com relação ao procedimento utilizado pela auditoria fiscal, a Recorrente alega que não houve cumprimento da legislação vigente.

Tal alegação não será acatada, eis que o Fisco cumpriu a legislação de regência, ensejando o lançamento de ofício em decorrência da Recorrente ter incorrido no descumprimento de obrigação tributária acessória, conforme os fatos e a legislação a seguir delineados.

Verifica-se que a Recorrente não informou ao Fisco, por intermédio da Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP), todos os fatos geradores das contribuições previdenciárias, relativas à remuneração dos segurados empregados e contribuintes individuais que lhe prestaram serviços, para as competências 12/2001 a 10/2006.

Os valores da remuneração dos segurados foram devidamente delineados nas planilhas de fls. 33/51.

Com isso, a Recorrente incorreu na infração prevista no art. 32, inciso IV e § 5º, da Lei 8.212/1991, transcrito abaixo:

Lei 8.212/1991 – Lei de Custeio da Previdência Social (LCPS):

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.

(...)

§ 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. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

Esse art. 32, inciso IV e § 5º, da Lei 8.212/1991 é claro quanto à obrigação acessória da empresa e o Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto 3.048/1999, complementa, delineando a forma que deve ser observada para o cumprimento do dispositivo legal, como, por exemplo, o preenchimento e as informações prestadas são de inteira responsabilidade da empresa, conforme preceitua o seu art. 225, inciso IV e §§ 1º a 4º:

Decreto 3.048/1999 – Regulamento da Previdência Social:

Art.225. A empresa é também obrigada a:

(...)

IV - informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social, por intermédio da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social, na forma por ele estabelecida, dados cadastrais, todos os fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse daquele Instituto;

§ 1º As informações prestadas na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social servirão como base de cálculo das contribuições arrecadadas pelo Instituto Nacional do Seguro Social, comporão a base de dados para fins de cálculo e concessão dos benefícios previdenciários, bem como constituir-se-ão em termo de confissão de dívida, na hipótese do não-recolhimento.

§ 2º A entrega da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social deverá ser efetuada na rede bancária, conforme estabelecido pelo Ministério da Previdência e Assistência Social, até o dia sete do mês seguinte àquele a que se referirem as informações. (Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 29/11/1999)

§ 3º A Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social é exigida relativamente a fatos geradores ocorridos a partir de janeiro de 1999.

§ 4º O preenchimento, as informações prestadas e a entrega da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social são de inteira responsabilidade da empresa.

Nos termos do arcabouço jurídico-previdenciário acima delineado, constata-se, então, que a Recorrente – ao não incluir na GFIP todos os fatos geradores das contribuições previdenciárias, referentes à remuneração dos segurados empregados e contribuintes individuais – incorreu na infração prevista no art. 32, inciso IV e § 5º, da Lei 8.212/1991, c/c o art. 225, inciso IV e §§ 1º a 4º, do Regulamento da Previdência Social (RPS).

Portanto, o procedimento utilizado pela auditoria fiscal para a aplicação da multa foi devidamente consubstanciado na legislação vigente à época da lavratura do auto de infração. Ademais, não verificamos a existência de qualquer fato novo que possa ensejar a revisão do lançamento em questão nas alegações registradas na peça recursal da Recorrente.

Dentro desse contexto fático, constata-se que as demais alegações expostas na peça recursal reproduzem os mesmos fundamentos esposados na defesa relativa ao lançamento da obrigação previdenciária principal, constituída no Auto do processo 14479.000287/2007-41. Após essas considerações, informo que as conclusões acerca dos argumentos da peça recursal – concernente ao descumprimento da obrigação acessória, no que forem coincidentes, especificamente com relação à técnica de aferição indireta utilizada para apuração da base cálculo –, foram devidamente enfrentadas, quando da análise do processo da obrigação principal.

Assim, passarei a utilizar o conteúdo assentado na decisão do processo da obrigação principal para explicitar que os seus elementos fáticos e jurídicos serão parte integrante deste Voto. Isso está em conformidade ao art. 50, § 1º, da Lei 9.784/1999 – diploma que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal –, transcrito abaixo:

Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

(...)

*§ 1º. **A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão integrante do ato.** (g.n.)*

Esse processo que contém o lançamento da obrigação principal assentou em sua ementa os seguintes termos:

“[...] AFERIÇÃO INDIRETA. PREVISÃO LEGAL.

Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Fiscalização da Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, inscrever de ofício importância que reputar devida, cabendo ao contribuinte o ônus da prova em contrário.

Os dados constantes na RAIS, na GFIP e no CAGED são obrigações acessórias que não se resumem apenas a prestar informações cadastrais, sendo também instrumentos hábeis a apontar os fatos geradores da contribuição previdenciária, cabendo ao Fisco a sua análise para a obtenção da base de cálculo do tributo, mais próxima da realidade fática da empresa.

*SEGURO DE ACIDENTE DE TRABALHO (SAT/GILRAT).
INCIDÊNCIA. CONTRIBUIÇÃO PREVISTAS EM LEI.*

O Poder Judiciário já se manifestou sobre o tema de que são constitucionais e legítimas as contribuições destinadas ao SAT/GILRAT.

O grau de risco da empresa é estabelecido de acordo com o enquadramento da sua atividade econômica preponderante por estabelecimento.

JUROS/SELIC. MULTA. APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO VIGENTE.

O sujeito passivo inadimplente tem que arcar com o ônus de sua mora, ou seja, os juros e a multa legalmente previstos.

Nos termos do enunciado no 4 de Súmula do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), é cabível a cobrança de juros de mora com base na taxa SELIC para débitos relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal.

CARÁTER CONFISCATÓRIO DA MULTA. INOCORRÊNCIA.

A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a penalidade de multa nos moldes da legislação em vigor.

PRODUÇÃO DE PROVAS. PERICIAL. NÃO É NECESSÁRIA. OCORRÊNCIA PRECLUSÃO.

Quando considerá-lo prescindível e meramente protelatório, a autoridade julgadora deve indeferir o pedido de produção de prova por outros meios admitidos em direito.

A apresentação de elementos probatórios, inclusive provas documentais, no contencioso administrativo previdenciário, deve ser feita juntamente com a impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento, salvo se fundamentado nas hipóteses expressamente previstas. (processo 14479.000287/2007-41) [...]”.

Ainda dentro do aspecto meritório e em observância aos princípios da legalidade objetiva, da verdade material e da autotutela administrativa, presentes no processo administrativo tributário, frisamos que os valores da multa aplicados foram fundamentados na redação do art. 32, inciso IV e §§ 4º e 5º, da Lei 8.212/1991, acrescentados pela Lei 9.528/1997. Entretanto, este dispositivo sofreu alteração por meio do disposto nos arts. 32-A e 35-A, ambos da Lei 8.212/1991, acrescentados pela Lei 11.941/2009. Com isso, houve alteração da sistemática de cálculo da multa aplicada por infrações concernentes à GFIP's, a qual deve ser aplicada ao presente lançamento ora analisado, tudo em consonância com o previsto pelo art. 106, inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional.

Assim, quanto à multa aplicada, vale ressaltar a superveniência da Lei 11.941/2009.

Para tanto, inseriu o art. 32-A na Lei 8.212/1991, o qual dispõe o seguinte:

Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será

intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

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

II – de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 1º. Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso II do caput deste artigo, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo fixado para entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não-apresentação, a data da lavratura do auto de infração ou da notificação de lançamento. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

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

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

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

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

I – R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

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

No caso em tela, trata-se de infração que agora se enquadra no art. 32-A, inciso I, da Lei 8.212/1991.

Considerando o grau de retroatividade média da norma previsto no art. 106, inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional (CTN), transcrito abaixo, há que se verificar a situação mais favorável ao sujeito passivo, face às alterações trazidas.

CTN:

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

(...)

II. tratando-se de ato não definitivamente julgado:

(...)

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

Nesse sentido, entendo que na execução do julgado, a autoridade fiscal deverá verificar, com base nas alterações trazidas, qual a situação mais benéfica ao contribuinte, se a multa aplicada à época ou a calculada de acordo com o art. 32-A, inciso I, da Lei 8.212/1991.

Esclarecemos que não há espaço jurídico para aplicação do art. 35-A da Lei 8.212/1991, eis que este remete para a aplicação do art. 44 da Lei 9.430/1996, que trata das multas quando do lançamento de ofício dos tributos federais, vejo que as suas regras estão em outro sentido. As multas nele previstas incidem em razão da falta de pagamento ou, quando sujeito a declaração, pela falta ou inexatidão da declaração, aplicando-se apenas ao valor que não foi declarado e nem pago.

Assim, há diferença entre as regras estabelecidas pelos artigos 32-A e 35-A, ambos da Lei 8.212/1991. Quanto à GFIP não há vinculação com o pagamento. Ainda que não existam diferenças de contribuições previdenciárias a serem pagas, estará o contribuinte sujeito à multa do artigo 32-A da Lei 8.212/1991.

O art. 44 da Lei 9.430/1996 dispõe o seguinte:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

A regra do artigo acima mencionado tem finalidade exclusivamente fiscal, diferentemente do caso da multa prevista no artigo 32-A da Lei 8.212/1991, em que independentemente do pagamento/recolhimento da contribuição previdenciária, o que se pretende é que, o quanto antes (daí a gradação em razão do decurso do tempo), o sujeito passivo preste as informações à Previdência Social, sobretudo os salários de contribuição percebidos pelos segurados. São essas informações que viabilizam a concessão dos benefícios previdenciários. Quando o sujeito passivo é intimado para entregar a GFIP, suprir omissões ou efetuar correções, o Fisco já tem conhecimento da infração e, portanto, já poderia autuá-lo, mas isso não resolveria um problema extrafiscal, que é: as bases de dados da Previdência Social não seriam alimentadas com as informações corretas e necessárias para a concessão dos benefícios previdenciários.

Por essas razões é que não vejo como se aplicarem as regras do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 aos processos instaurados em razão de infrações cometidas sobre a GFIP. E no que tange à “falta de declaração e nos de declaração inexata”, parte também do dispositivo, além das razões já expostas, deve-se observar o Princípio da Especificidade – a norma especial

prevalece sobre a geral: o artigo 32-A da Lei 8.212/1991 traz regra aplicável especificamente à GFIP, portanto deve prevalecer sobre as regras no artigo 44 da Lei 9.430/1996 que se aplicam a todas as demais declarações a que estão obrigados os contribuintes e responsáveis tributários. Pela mesma razão, também não se aplica o artigo 43 da mesma lei:

Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Em síntese, para aplicação de multas pelas infrações relacionadas à GFIP devem ser observadas apenas as regras do artigo 32-A da Lei 8.212/1991 que regulam exhaustivamente a matéria. É irrelevante para tanto se houve ou não pagamento/recolhimento e, no caso que tenha sido lavrado Auto de Infração de Obrigação Principal (AIOP), qual tenha sido o valor nele lançado.

CONCLUSÃO:

Voto no sentido de **CONHECER** do recurso e **DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL**, para reconhecer que seja efetuado o cálculo da multa de acordo com o art. 32-A da Lei 8.212/1991 (redação dada pela Lei 11.941/2009) e comparado ao cálculo anterior, para que seja aplicado o cálculo mais benéfico ao sujeito passivo, na forma do voto.

Ronaldo de Lima Macedo.