



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

**Processo n°** 14751.720202/2012-35  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2803-003.177 – 3ª Turma Especial  
**Sessão de** 20 de março de 2014  
**Matéria** CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS  
**Recorrente** CHURRASCARIA CABO BRANCO  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2011 a 30/06/2011

LEGISLAÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INFRAÇÃO. GFIP. APRESENTAÇÃO COM INFORMAÇÕES INEXATAS, INCOMPLETAS OU OMISSAS. MULTA DE MORA. OBSERVÂNCIA DA NORMA MAIS BENÉFICA

Constitui infração à legislação previdenciária a empresa apresentar GFIP com informações inexatas, incompletas ou omissas.

A lei aplica-se a ato ou fato pretérito quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática, art. 106 do CTN.

Autos de infração referentes à GFIP, que foram lavrados antes da vigência da MP n° 449/1996, vislumbra-se a possibilidade de, nos casos mais benéficos ao sujeito passivo, consoante o disposto no artigo 106 do CTN, reduzir a penalidade para adequá-la ao artigo 32-A da Lei n° 8.212/91.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do Relator para aplicar a multa do art. 32-A, inciso I da lei 8.212/91, caso seja mais benéfica ao contribuinte.

*(Assinado digitalmente)*

Helton Carlos Praia de Lima - Presidente.

*(Assinado digitalmente)*

Natanael Vieira dos Santos - Relator

Processo nº 14751.720202/2012-35  
Acórdão n.º **2803-003.177**

**S2-TE03**  
Fl. 570

---

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Helton Carlos Praia de Lima (Presidente), Amilcar Barca Teixeira Junior, Oséas Coimbra Júnior, Natanael Vieira dos Santos, Léo Meirelles do Amaral e Eduardo de Oliveira.

CÓPIA

## Relatório

1. Trata-se de Recurso Voluntário interposto pela contribuinte CHURRASCARIA CABO BRANCO LTDA. em face de acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campo Grande (MS), que, por unanimidade de votos, negou provimento à impugnação mantendo o crédito tributário exigido.

2. Na espécie, após procedimento fiscal, lavrou-se quatro autos de infração contra o contribuinte referentes ao período de 01/2010 a 12/2010, a saber:

- a) Auto de Infração nº 51.028.371-3, que trata de obrigação principal referente à rubrica das contribuições descontadas dos segurados;
- b) Auto de Infração nº 51.028.372-1, que trata de obrigação principal referente à rubrica das contribuições patronais (RAT e FAP);
- c) Auto de Infração nº 51.028.373-0, que trata de obrigação principal referente à rubrica das contribuições destinadas a terceiros; e
- d) Auto de Infração nº 51.028.374-8, que trata de obrigação acessória (multa).

3. Transcrevos excertos do relatório fiscal (fls. 35/45), nos quais se verifica a motivação da lavratura dos autos de infração, *in verbis*:

*“Nas Folhas de Pagamento apresentadas à fiscalização, verificou-se que não há identificação das bases de cálculo das contribuições previdenciárias e para Terceiros incidentes sobre os pagamentos de férias e verbas rescisórias, que são exibidos pelos seus valores brutos nas rubricas "0033 (FERIAS)" e "0034 (RESCISÃO)", respectivamente, conforme resumos mensais anexos.*

*As bases de cálculo das contribuições acima mencionadas e o INSS descontado dos empregados de férias ou demitidos foram, então, obtidos a partir dos "Recibos de Férias" e "Termos de Rescisão do Contrato de Trabalho TRCT" anexos.*

*Ainda nas Folhas de Pagamento apresentadas, constatou-se que a empresa não considerou como bases de cálculo as remunerações pagas a menores aprendizes em diversas competências. As correspondentes contribuições previdenciárias (parte dos segurados e patronal) e para Terceiros foram apuradas pela fiscalização e lançadas nos Autos de Infração nº 51.028.3756, 51.028.3764 e 51.028.3772, que integram o Processo nº 14751.720201/201291.*

*Cumprе mencionar que a empresa encontra-se beneficiada por medida liminar proferida nos autos da Ação Ordinária nº 441976.2009.4.05.8200 Classe 29, ora em andamento, que*

*deferiu em parte pedido de antecipação da tutela e determinou a suspensão da exigibilidade do recolhimento das contribuições previdenciárias, parte patronal (art. 22 da Lei nº 8.212/91), incidentes sobre os valores pagos a título de adicional de férias.*

*Para prevenir a decadência, tais contribuições foram lançadas no Auto de Infração nº 51.028.3780, que integra o Processo nº 14751.720.200/201246 e que deverá permanecer sobrestado até o trânsito em julgado da ação judicial.*

*As contribuições para Outras Entidades e Fundos (Terceiros) incidentes sobre o adicional de férias não foram abrangidas pela decisão judicial e constam do Auto de Infração nº 51.028.3730.*

*Uma vez que os autos de infração lavrados por falta ou insuficiência de recolhimento se referem a contribuições não declaradas em GFIP, foram consideradas como parâmetros de comparação, na apuração dos valores lançados, as GFIP relacionadas no Quadro 01 a seguir, enviadas pela empresa antes do início da ação fiscal, conforme comprovantes de declaração anexos.*

*Confrontando-se o salário-família e o salário-maternidade dos resumos mensais das folhas de pagamento com as respectivas informações declaradas em GFIP, constatou-se a existência de valores não declarados, demonstrados no Quadro 02 abaixo, que foram utilizados a título de crédito em favor da empresa no Auto de Infração nº 51.028.3713, conforme se verifica na coluna "DEDUÇÕES" do relatório "DD DISCRIMINATIVO DO DÉBITO".*

*Não há outras deduções passíveis de apropriação em favor da empresa relativamente ao período fiscalizado {01 a 13/2010} haja vista que:*

*a) A empresa não efetuou qualquer pagamento em Guia da Previdência Social GPS antes do início da ação fiscal e*

*b) Os créditos previdenciários constituídos antes do início da ação fiscal, representados pelos "Débito Confessado em GFIP DCG" nº 39.787.6483*

*e 39.787.6491, ora em fase de execução judicial, correspondem exclusivamente a valores declarados em GFIP, ao passo que os presentes autos se referem a contribuições não declaradas.*

*O "Fator Acidentário de Prevenção FAP" é um multiplicador variável de 0,5000 a 2,0000 pontos, a ser aplicado sobre a alíquota da contribuição para custeio dos benefícios decorrentes dos "Riscos Ambientais do Trabalho RAT" e é disponibilizado por empresa, anualmente, pela Previdência Social, com base em dados dos 02 anos anteriores.*

*Verificou-se que a empresa informou o FAP igual a 0,5000 nas GFIP relacionadas no Quadro 01, quando o correto seria 1,0000; já que a Previdência Social não divulgou o referido*

*multiplicador para o ano de 2010, implicando redução indevida do "RAT ajustado" (RAT x FAP) e conseqüente cálculo a menor da respectiva contribuição.*

*Nos relatórios que compõem os Autos de Infração por insuficiência ou falta de recolhimento (51.028.3713, 51.028.3721 e 51.028.3730), as informações encontram-se agrupadas, conforme suas características, em módulos denominados "LEVANTAMENTOS".*

4. A contribuinte foi intimada da constituição do crédito tributário em 24.11.2012 (fls. 424) e, por não se conformar apresentou impugnação (fls. 428/462) ao lançamento fiscal.

5. De sua vez, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campo Grande (MS), ao julgar a peça impugnantória rejeitou os argumentos da contribuinte, tendo proferido o acórdão lavrado com a seguinte ementa:

*“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS*

*Período de apuração: 01/01/2011 a 30/06/2011*

*DIFERENÇA DE ALÍQUOTA DO FAP. INFORMAÇÕES EM GFIP.*

*Em sendo constatado que o empregador pessoa jurídica descumpriu a obrigação acessória, ao apresentar GFIP com dados incorretos em relação aos fatos geradores de contribuições previdenciárias, é cabível a constituição, de ofício, dos créditos previdenciários suplementares.*

*PERÍCIAS E PRAZO PARA PRODUÇÃO DE PROVAS*

*Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, e não sendo necessário conhecimento técnico-científico especializado para sua análise, indefere-se, por prescindível, o pedido de diligência ou perícia.*

*É considerado não formulado o pedido de perícia sem indicação do nome, endereço e qualificação profissional do perito.*

*Está precluso o direito de produção de novas provas documentais.*

*Impugnação Improcedente.*

*Crédito Tributário Mantido.”*

6. A contribuinte foi intimada da referida decisão em 06.09.2013, conforme faz prova o AR da ECT de fls. 530, tendo interposto o Recurso Voluntário de fls. 531/536, acompanhado dos documentos de fls. 537/566.

7. Em suas razões recursais, a Recorrente, limitando-se ao Auto de Infração nº. 51.028.372-1 (referente à rubrica das contribuições patronais – RAT e FAP), argumenta que, em que pese ter informado em GFIP o percentual de 0,5% referente à obrigação FAP, os valores efetivamente recolhidos a esse título observaram o percentual de 1%.

Processo nº 14751.720202/2012-35  
Acórdão n.º 2803-003.177

S2-TE03  
Fl. 574

---

8. Ademais, assinala que a incorreção quanto ao percentual decorreu de mero erro formal, não devendo ser considerado para fins de autuação fiscal.

9. Ao final, postula o acolhimento de seu recurso e, no mérito, o cancelamento do débito fiscal.

10. Não tendo havido contrarrazões por parte da Fazenda Nacional, os autos foram remetidos a este Colegiado para apreciação do Recurso Voluntário.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Natanael Vieira dos Santos, Relator.

### DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

1. Conheço do recurso voluntário, uma vez que foi tempestivamente apresentado, preenche os requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº. 70.235, de 6 de março de 1972 e passo a analisá-lo.

### DO MÉRITO

2. A princípio, saliento que a contribuinte não impugnou em seu recurso voluntário os créditos tributários erigidos dos autos de infração nº 51.028.371-3, 51.028.373-0 e 51.028.374-8, o que, em razão da preclusão administrativa, os torna definitivos.

3. Quanto ao auto de infração 51.028.372-1, a própria empresa informa em seu recurso que declarou em GFIP valores inferiores ao que deveria constar na declaração referente ao FAP das competências 01/2010 a 13/2010, o que também pode se constatar dos próprios documentos acostados aos autos, em total consonância com o considerado pelo auditor fiscal no momento da autuação.

4. Portanto, tendo sido verificado que houve inexatidão nas declarações em GFIP e que os procedimentos adotados pela autoridade fiscal estão isentos de vícios, deve-se manter o crédito previdenciário em relação à diferença de alíquotas aplicadas na rubrica RAT em função do erro no percentual do FAP.

5. No entanto, tendo em vista a superveniência de legislação mais benéfica no que se refere à penalidade por descumprimento de obrigação acessória, passo à análise dessa matéria.

6. Sucede que a Lei n.º 11.941, de 2009, alterou a Lei n.º 8.212/91 para abrandar os valores da multa aplicada:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

7. Diante da regulamentação acima exposta, é possível identificar as regras do artigo 32-A:

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

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

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

d) desvinculação da obrigação de prestar declaração em relação ao recolhimento da contribuição previdenciária;

e) reduções da multa considerando ter sido a correção da falta ou supressão da omissão antes ou após o prazo fixado em intimação; e

f) fixação de valores mínimos de multa.

8. Nesse momento, passo a examinar a natureza da multa aplicada com relação à GFIP, sejam nos casos de “falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo” ou “informações incorretas ou omitidas”.

9. Fazendo uma comparação do referido dispositivo com o artigo 44 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996 (que trata das multas quando do lançamento de ofício dos tributos

federais), percebe-se que as regras diferem entre si, pois as multas nele previstas incidem em razão da falta de pagamento ou, quando sujeito a declaração, pela falta ou inexatidão da declaração:

*LEI Nº 9.430, DE 27 DE DEZEMBRO DE 1996.*

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

(...).

*Seção V*

*Normas sobre o Lançamento de Tributos e Contribuições*

(...).

*Multas de Lançamento de Ofício*

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

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

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

10. Outra diferença é que as multas elencadas no artigo 44 justificam-se pela necessidade de realização de lançamento pelo fisco, já que o sujeito passivo não efetuou o pagamento, sendo calculadas independentemente do decurso do tempo, eis que a multa de ofício não se cumula com a multa de mora. A finalidade é exclusivamente fiscal, diferentemente do caso da multa prevista no artigo 32-A, em que independentemente do pagamento/recolhimento da contribuição previdenciária, o que se pretende é que, o quanto antes (daí a gradação em razão do decurso do tempo), o sujeito passivo preste as informações à Previdência Social, dados esses que viabilizam a concessão dos benefícios previdenciários.

11. Feitas essas considerações, tenho por certo que as regras postas no artigo 44 aplicam-se aos processos instaurados em razão de infrações cometidas sobre a GFIP. No que se refere à “*falta de declaração e nos de declaração inexata*”, deve-se observar o preceito por meio do qual a norma especial prevalece sobre a geral, uma vez que o artigo 32-A da Lei nº 8.212/1991 traz regra aplicável especificamente a uma espécie de declaração que é a GFIP, devendo assim prevalecer sobre as regras do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 o qual se aplicam a todas as demais declarações a que estão obrigados os contribuintes e responsáveis tributários. Pela mesma razão, também não pode ser aplicado o artigo 43 da mesma lei:

*“Auto de Infração sem Tributo*

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

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

12. Resumindo, é possível concluir que para a aplicação de multas pelas infrações relacionadas à GFIP devem ser observadas as regras do artigo 32-A, da Lei nº 8.212/1991, que regulam exaustivamente a matéria, sendo irrelevante a existência ou não pagamento/recolhimento e qual tenha sido a multa aplicada no documento de constituição do crédito relativo ao tributo devido.

13. Quanto à cobrança de multa nesses lançamentos, realizados no período anterior à MP nº 449/2008, entendo que não há como aplicar o artigo 35-A, pois poderia haver retroatividade maléfica, o que é vedado; nem tampouco a nova redação do artigo 35.

14. Os dispositivos legais não são interpretados em fragmentos, mas dentro de um conjunto que lhe dê unidade e sentido. As disposições gerais nos artigos 44 e 61 são apenas partes do sistema de cobrança de tributos instaurado pela Lei nº 9.430/1996. Quando da falta de pagamento de tributos são cobradas, além do principal e juros moratórios, valores relativos às penalidades pecuniárias, que podem ser a **multa de mora**, quando embora a destempo tenha o sujeito passivo realizado o pagamento/recolhimento antes do procedimento de ofício, ou a **multa de ofício**, quando realizado o lançamento para a constituição do crédito. Essas duas espécies são excludentes entre si. Essa é a sistemática adotada pela lei. As penalidades pecuniárias incluídas nos lançamentos já realizados antes da MP nº 449/1996 são, por essa nova sistemática aplicável às contribuições previdenciárias, **conceitualmente multa de ofício** e pela **sistemática anterior multa de mora**. Do que resulta uma conclusão inevitável: independentemente do nome atribuído, a multa de mora cobrada nos lançamentos anteriores à MP nº 449/1996 não é a mesma da multa de mora prevista no artigo 61 da Lei nº 9.430/1996. Esta somente tem sentido para os tributos recolhidos a destempo, mas espontaneamente, sem procedimento de ofício. Seguem transcrições:

*“Art.35.Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas “a”, “b” e “c” do parágrafo único do art. 11, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996.*

*Art.35-A.Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.*

#### *Seção IV*

#### *Acréscimos Moratórios Multas e Juros*

*Art.61.Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.*

*§1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.*

*§2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.*

*Redação anterior do artigo 35:*

Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos:

I - para pagamento, após o vencimento de obrigação não incluída em notificação fiscal de lançamento:

- a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação;
- b) quatorze por cento, no mês seguinte;
- c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação;

II - para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento:

- a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação;
- b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação;
- c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS;
- d) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa;”

15. No que tange aos autos de infração referentes à GFIP, que foram lavrados antes da MP nº 449/1996, importa que seja feita a análise quanto à aplicação do artigo 106, inciso II, alínea “c” do CTN:

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

*(...).*

*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.”*

16. E como pode ser notado, as novas regras trazidas pelo artigo 32-A são, a priori, mais benéficas que as anteriores, posto que nelas existem limites inferiores, senão vejamos: no caso da falta de entrega da GFIP e omissão de fatos geradores, a multa não pode exceder a 20% da contribuição previdenciária, no primeiro caso; e será de R\$ 20,00 por grupo de 10 informações omitidas ou incorretas, no segundo caso.

17. Dos apontamentos precedentes, importante frisar que, como regra, a lei aplica-se a ato ou fato pretérito quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática, conforme estabelece o art. 106 do CTN.

18. Assim, nos casos mais benéficos ao sujeito passivo, consoante o disposto no artigo 106 do CTN, a multa deve ser reduzida para adequá-la ao artigo 32-A. Porém, nos casos em que a multa contida no auto de infração é inferior à que seria aplicada pelas novas regras, não há como se falar em retroatividade.

19. Razão pela qual entendo que os valores impostos pelo fisco devem ser retificados, conforme o novo regramento do citado artigo 32-A, se mais benéfico para o contribuinte.

## **CONCLUSÃO**

20. Por todo o exposto, conheço do recurso voluntário, para, no mérito dar-lhe provimento parcial com a aplicação da multa prevista no art. 32-A, I, da Lei nº 8.212/91, caso seja mais benéfica ao contribuinte.

É como voto.

*(Assinado digitalmente)*

Natanael Vieira dos Santos.