



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

Processo n° 15504.005938/2010-01
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2401-004.948 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 05 de julho de 2017
Matéria CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente COLETIVOS VENDA NOVA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/06/2006 a 31/12/2006

PREVIDENCIÁRIO. AUTO DE INFRAÇÃO. INOBSERVÂNCIA DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. ART. 32, INCISO IV, § 5º, LEI Nº 8.212/91.

Constitui fato gerador de multa, por descumprimento de obrigação acessória, apresentar o contribuinte à fiscalização Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP com omissão de fatos geradores de todas contribuições previdenciárias.

AUTO DE INFRAÇÃO DECORRENTE DE LANÇAMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL NÃO CONTESTADO. AUTUAÇÃO REFLEXA. OBSERVÂNCIA DECISÃO. MANUTENÇÃO.

Impõe-se a manutenção da multa aplicada decorrente da ausência de informação em GFIP de fatos geradores lançados em autuação fiscal por descumprimento da obrigação tributária principal correspondente, declarada, no mérito, procedente, em face da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade, em conhecer do recurso voluntário, e, no mérito, por voto de qualidade, dar-lhe provimento parcial para que a multa seja recalculada nos termos da Portaria conjunta PGFN/RFB nº 14/09. Vencidos o relator e os conselheiros Carlos Alexandre Tortato, Andréa Viana Arrais Egypto e Luciana Matos Pereira Barbosa, que davam provimento parcial em maior extensão para que a multa fosse recalculada nos termos da Lei 8.212/91, art. 32-A. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Miriam Denise Xavier Lazarini.

(assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier Lazarini - Presidente e Redatora Designada.

(assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Miriam Denise Xavier Lazarini, Cleberson Alex Friess, Carlos Alexandre Tortato, Francisco Ricardo Gouveia Coutinho, Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez, Andréa Viana Arrais Egypto, Luciana Matos Pereira Barbosa e Rayd Santana Ferreira.

Relatório

COLETIVOS VENDA NOVA LTDA, contribuinte, pessoa jurídica de direito privado, já qualificada nos autos do processo em referência, recorre a este Conselho da decisão da 6ª Turma da DRJ em Belo Horizonte/MG, Acórdão nº 02-32.369/2011, às e-fls. 85/89, que julgou procedente o lançamento fiscal, referente a constatação de que a autuada apresentou GFIP - Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social, relativas às competências 06/2006, 07/2006, 10/2006 e 13/2006, com informações incorretas ou omissas, quais sejam, as remunerações pagas a segurados empregados, conforme Auto de Infração, às e-fls.01/02, e demais documentos que instruem o processo.

De acordo com o Relatório Fiscal da Aplicação da Multa, fls. 03, a multa cabível é de R\$ 56.431,60 (cinquenta e um mil quatrocentos e trinta e um reais e sessenta centavos) estando prevista no art. 32, IV, §5º da Lei 8.212/91 c/c o art. 284, II do RPS, e corresponde a 100% (cem por cento) do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada, por competência, aos valores previstos no §4º do art. 32 da Lei 8.212/91. Não ficaram configuradas as circunstâncias agravantes previstas no art. 290 do RPS.

Inconformada com a Decisão recorrida a contribuinte apresentou Recurso Voluntário, às e-fls. 95/99, procurando demonstrar sua improcedência, desenvolvendo em síntese as seguintes razões.

Após breve relato das fases processuais, bem como dos fatos que permeiam o lançamento, sustenta que os valores apontados pela Autoridade Lançadora não retratam a realidade, por incluírem parcelas relativas ao abono de férias instituído por intermédio de Convenção Coletiva de Trabalho, portanto, parcelas de natureza indenizatória.

Acresce que de acordo com diversos julgados do STJ, o abono de férias concedido em virtude de acordo coletivo, efetivado sob a égide do artigo 144 da CLT, não integra o salário de contribuição, desde que não excedente a 20 dias de salário.

Aduz, que além do auto tributar indevidamente o abono de férias, as cópias das guias devidamente quitadas, que junta à impugnação, demonstram a improcedência do lançamento.

Defende que a multa aplicada não pode exceder o valor da obrigação principal, de acordo com o art. 412 do código Civil Brasileiro, que deve ser aplicado ao presente caso.

Suscita a ocorrência de *bis in idem*, pelo fato de ter sido autuada pelo mesmo fundamento em outro auto de infração, qual seja pelo não recolhimento do FGTS de seus funcionários.

Por fim, requer o conhecimento e provimento do seu recurso, para desconsiderar o Auto de Infração, tornando-o sem efeito e, no mérito, a sua absoluta improcedência.

Não houve apresentação de contrarrazões.

Após, regular processamento do feito, em 14 de agosto de 2012, foi proposta resolução pelo Nobre Conselheiro Relator Dr. Igor Araújo Soares, acatado pela unanimidade do Colegiado, às e-fls 111/114, *in verbis*:

[...]

De todos os Autos de Infração indicados no TEAF, sejam relativos a obrigações principais ou acessórias, não foi possível descobrir-se o paradeiro de todos eles, especialmente nos quais foram lançadas as contribuições previdenciárias cujos fatos geradores não foram informados em GFIP e que originaram a multa objeto deste Auto de Infração.

Se o lançamento principal conexo vier a ser anulado, conclui-se, por óbvio, que não havia a obrigatoriedade da recorrente informar os fatos geradores em GFIP, o que elidiria a aplicação da multa lançada no presente Auto de Infração, que tem estreita ligação e é acessório ao deslinde dos Autos de Infração nos quais foram lançadas a obrigações principais.

Por tais motivos, tenho que o julgamento do presente Auto de Infração deve se dar somente em conjunto com o Auto de Infração correlatas, ou, quando este já esteja definitivamente julgado.

*Assim sendo, voto no sentido de que o presente julgamento seja **CONVERTIDO EM DILIGÊNCIA**, para que os autos do presente processo passem a tramitar em conjunto com os relativos ao lançamento da obrigação principal.*

Em resposta a diligência encimada, houve um despacho da autoridade administrativa às e-fls. 119/120, informando o seguinte:

[...]

Conforme consta as fls. 113 no parágrafo terceiro “Se o lançamento principal conexo vier a ser anulado, conclui-se, por óbvio, que não havia a obrigatoriedade da recorrente informar os fatos geradores em GFIP, o que elidiria a aplicação da multa lançada no presente Auto de Infração, que tem estreita ligação e é acessório ao deslinde dos Autos de Infração nos quais foram lançadas as obrigações principais.”

Os autos que fazem parte desta fiscalização estão discriminados abaixo:

AI n. 37.250.741-7 - Comprot 15504.019267/2009-13 - Refere-se as contribuições previdenciárias devidas a Seguridade Social arrecadadas pela empresa mediante desconto na remuneração de seus empregados.(Apropriação Indébita).

AI n. 37.268.818-7 - Comprot 15504.005935/2010-69 - Refere-se as contribuições previdenciárias de devidas a Seguridade Social parte segurado.

AI n. 37.268.819-5 – Comprot 15504.005936/2010-11. Trata-se de contribuições previdenciárias devidas pela empresa destinada a outras entidades.

AI n. 37.268.820-9 – Comprot 15504.005937/2010-58. Refere-se as contribuições previdenciárias devidas a Seguridade Social parte empresa e SAT.

AI n. 37.268.821-7 Comprot 15504.005938/2010-01. Código 68 – por apresentar GFIP om dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias (infração ao artigo 32, inciso IV, parágrafo 5º, da Lei n. 8.212/91, com redação dada pela Lei 9.528/97 combinado com o artigo 225, inciso IV e parágrafo 4º, do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto 3.048/99).[...]

Uma vez ter o processo retornado a este Conselho com a devida resposta encimada, após regular processamento, foi proposta nova Resolução nº 2401-000.459 pelo Nobre Conselheiro Relator Dr. Igor Araújo Soares, às e-fls 238/244, *in verbis*:

[...]

Cumprida a diligência, informou a fiscalização que os lançamentos principais são relativos aos processos n.

[...]

Apesar de terem sido carreadas tais informações aos autos, o presente processo não pode ser apensado aos demais, em virtude de todos já se encontrarem arquivados, também não tendo sido prestadas quaisquer informações acerca do sorte de cada um dos processos, se arquivados com lançamentos julgados improcedentes ou não.

Assim, mesmo que tenham sido explicitados os números dos processos principais no resultado da diligência comandada, ao ver deste julgador, tais informações não me parecem suficientes a subsidiar o julgamento do presente processo em razão de sua relação de acessoriedade, até mesmo em razão de não ser possível identificar-se pontualmente quais os fatos geradores não informados em GFIP. Se apenas quanto ao pagamento de abono de férias, ou se também com relação a outros pagamentos, que me parece ser o caso dos autos.

*Assim sendo, voto no sentido de que o presente julgamento seja **CONVERTIDO EM DILIGÊNCIA**, determinando a baixa dos autos à origem para que seja:*

(i) esclarecido qual o resultado do julgamento dos processos administrativos n. 15504.019267/200913, 15504.005935/201069, 15504.005936/201011 e 15504.005937/201058;

(ii) juntadas aos autos as decisões porventura tomadas em referidos processos;

(iii) informado se os fatos geradores não declarados nas GFIP's que originaram o presente lançamento são exclusivamente com relação a abono de férias. Em caso negativo, que sejam apontadas quais os demais fatos geradores não informados.

Em resposta aos questionamentos exarados na Resolução acima transcrita, foi elaborado um Relatório de Diligência Fiscal pela autoridade administrativa às e-fls. 248/252, além de terem sido juntados todos os documentos solicitados.

Após retorno ao Egrégio Conselho, os autos foram sorteados para minha relatoria e conseguinte inclusão em pauta.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Rayd Santana Ferreira - Relator

Presente o pressuposto de admissibilidade, por ser tempestivo, conheço do recurso e passo ao exame das alegações recursais.

O lançamento fiscal é referente a constatação de que a autuada apresentou GFIP - Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social, relativas às competências 06/2006, 07/2006, 10/2006 e 13/2006, com informações incorretas ou omissas, quais sejam, as remunerações pagas a segurados empregados, conforme Auto de Infração, às e-fls.01/02, e demais documentos que instruem o processo.

De acordo com o Relatório Fiscal da Aplicação da Multa, fls. 03, a multa cabível é de R\$ 56.431,60 (cinquenta e um mil quatrocentos e trinta e um reais e sessenta centavos) estando prevista no art. 32, IV, §5º da Lei 8.212/91 c/c o art. 284, II do RPS, e corresponde a 100% (cem por cento) do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada, por competência, aos valores previstos no §4º do art. 32 da Lei 8.212/91. Não ficaram configuradas as circunstâncias agravantes previstas no art. 290 do RPS.

Em suas razões de recurso, pretende a contribuinte a reforma da decisão recorrida, a qual manteve a exigência fiscal em sua plenitude, sustentando que os valores apontados pela Autoridade Lançadora não retratam a realidade, por incluírem parcelas relativas ao abono de férias instituído por intermédio de Convenção Coletiva de Trabalho, portanto, parcelas de natureza indenizatória.

Acresce que de acordo com diversos julgados do STJ, o abono de férias concedido em virtude de acordo coletivo, efetivado sob a égide do artigo 144 da CLT, não integra o salário de contribuição, desde que não excedente a 20 dias de salário.

Aduz, que além do auto tributar indevidamente o abono de férias, as cópias das guias devidamente quitadas, que junta à impugnação, demonstram a improcedência do lançamento.

Defende que a multa aplicada não pode exceder o valor da obrigação principal, de acordo com o art. 412 do código Civil Brasileiro, que deve ser aplicado ao presente caso.

Não obstante o esforço da contribuinte, mais uma vez, seu insurgimento não é capaz de macular a exigência fiscal em comento. Da análise dos autos, conclui-se que a autoridade lançadora e, bem assim, o julgador recorrido, agiram da melhor forma, com estrita observância da legislação de regência, senão vejamos.

Registre-se, que em nenhum momento a contribuinte alega não ter incorrido na falta imputada, se limitando a questionar o mérito da autuação fiscal correlata e fazendo alegações genéricas.

Consoante se positiva do artigo 113 do Código Tributário Nacional, as obrigações tributárias são divididas em duas espécies, obrigação principal e obrigação acessória. A primeira diz respeito à ocorrência do fato gerador do tributo em si, por exemplo, recolher ou não o tributo propriamente dito, extinguindo juntamente com o crédito decorrente.

Por outro lado, a obrigação acessória, relaciona-se às prestações positivas ou negativas, constantes da legislação tributária de interesse da arrecadação ou fiscalização tributária, sendo exemplo de seu descumprimento a contribuinte deixar de informar em GFIP os fatos geradores de todas contribuições previdenciárias, situação que se amolda ao caso *sub examine*.

Com efeito, restou explicitado pela autoridade lançadora, que a lavratura do presente auto de infração se deu em virtude da contribuinte ter deixado de informar em GFIP's a integralidade dos fatos geradores das contribuições previdenciárias, contrariando o disposto no artigo 32, inciso IV, § 5º, da Lei nº 8.212/91, ensejando a aplicação da penalidade calculada com arrimo no artigo 284, inciso II, do RPS.

Ocorre que, a autoridade fiscal, em resposta a Resolução transcrita no relato desta minuta, elaborou informação fiscal, onde conclui que todos os lançamentos conexos foram mantidos em sua integralidade por não terem sido impugnados, anexou aos autos os termos de revelia. Transcrevo o relato fiscal abaixo:

[...]

5.1) Auto de Infração nº 37.250.741-7 - Comprot nº 15504.019.267/2009-13 - Refere-se às contribuições previdenciárias devidas à Seguridade Social, arrecadadas pela empresa mediante desconto na remuneração de seus empregados. (Apropriação Indébita).

Conforme consta da folha nº 30 (em anexo), após transcurso do prazo regulamentar, a empresa não impugnou o lançamento, não quitou ou apresentou prova de interposição de medida judicial para anular ou suspender a exigibilidade do crédito tributário, razão pela qual foi declarada revel por meio do Termo de Revelia lavrado no dia 08/11/2010.

Em decorrência do acima exposto tem-se que o presente lançamento foi integralmente mantido.

5.2) Auto de Infração nº 37.268.818-7 - Comprot nº 15504.005935/2010-69 - Refere-se às contribuições previdenciárias devidas a Seguridade Social, parte do segurado.

Conforme consta da folha nº 46 (em anexo), após transcurso do prazo regulamentar, a empresa não impugnou o lançamento, não quitou ou apresentou prova de interposição de medida judicial para anular ou suspender a exigibilidade do crédito tributário, razão pela qual foi declarada revel por meio do Termo de Revelia lavrado no dia 08/11/2010.

5.3) Auto de Infração nº 37.268.819-5 - Comprot nº 15504.005936/2010-11 - Refere-se às contribuições previdenciárias devidas pela empresa e destinadas a outras entidades (Terceiros).

Conforme consta da folha nº 43 (em anexo), após transcurso do prazo regulamentar, a empresa não impugnou o lançamento, não quitou ou apresentou prova de interposição de medida judicial para anular ou suspender a exigibilidade do crédito tributário, razão pela qual foi declarada revel por meio do Termo de Revelia lavrado no dia 08/11/2010.

5.4) Auto de Infração nº 37.268.820-9 – Comprot nº 15504.005937/2010-58 - Refere-se às contribuições previdenciárias devidas à Seguridade Social, parte empresa e SAT (Patronal).

Conforme consta da folha nº 170 (em anexo), após transcurso do prazo regulamentar, a empresa não impugnou o lançamento, não quitou ou apresentou prova de interposição de medida judicial para anular ou suspender a exigibilidade do crédito tributário, razão pela qual foi declarada revel por meio do Termo de Revelia lavrado no dia 08/11/2010.

Em decorrência do acima exposto tem-se que o presente lançamento foi integralmente mantido.[...]

Dessa forma, no julgamento do presente Auto de Infração impõe-se à observância à manutenção dos lançamentos retomencionados, em face da íntima relação de causa e efeito que os vincula, uma vez que os fatos geradores pretensamente não informados em GFIP foram caracterizados/lançados naquele lançamento principal.

Na esteira desse entendimento, no mérito, uma vez mantida a exigência fiscal principal, não há que se falar na improcedência da autuação sob análise, na forma que pretende fazer crer a recorrente, impondo seja mantida a exigência na forma lançada.

DO CÁLCULO DA MULTA – LEI Nº 11.941/2009 - RETROATIVIDADE

Por derradeiro, em que pese à procedência parcial do lançamento em seu mérito, destaca-se que posteriormente à lavratura do Auto de Infração fora publicada a Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, trazendo nova redação ao artigo 32 da Lei nº 8.212/91, acrescentando, ainda, o artigo 32-A aquele Diploma Legal, estabelecendo nova forma do cálculo da multa ora exigida e, bem assim, determinando a exclusão da multa de mora do artigo 35 da Lei nº 8.212/91, com a conseqüente aplicação das multas constantes da Lei nº 9.430/96, senão vejamos:

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

I - preparar folhas-de-pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pelo órgão competente da Seguridade Social;

II - lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos;

III – prestar à Secretaria da Receita Federal do Brasil todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis de seu interesse, na forma por ela estabelecida, bem como os esclarecimentos necessários à fiscalização; [\(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)

IV – declarar à Secretaria da Receita Federal do Brasil e ao Conselho Curador do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS, na forma, prazo e condições estabelecidos por esses órgãos, dados relacionados a fatos geradores, base de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS ou do Conselho Curador do FGTS; [\(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)

[...]

§ 1º (Revogado). [\(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)

§ 2º A declaração de que trata o inciso IV do caput deste artigo constitui instrumento hábil e suficiente para a exigência do crédito tributário, e suas informações comporão a base de dados para fins de cálculo e concessão dos benefícios previdenciários. [\(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)

§ 3º (Revogado). [\(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)

§ 4º (Revogado). [\(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)

§ 5º (Revogado). [\(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)

§ 6º (Revogado). [\(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)

§ 7º (Revogado). [\(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)

§ 8º (Revogado). [\(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)

§ 9º A empresa deverá apresentar o documento a que se refere o inciso IV do caput deste artigo ainda que não ocorram fatos geradores de contribuição previdenciária, aplicando-se, quando couber, a penalidade prevista no art. 32-A desta Lei.

§ 10. O descumprimento do disposto no inciso IV do caput deste artigo impede a expedição da certidão de prova de regularidade fiscal perante a Fazenda Nacional. [\(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)

§ 11. Em relação aos créditos tributários, os documentos comprobatórios do cumprimento das obrigações de que trata este artigo devem ficar arquivados na empresa até que ocorra a prescrição relativa aos créditos decorrentes das operações a que se refiram. [\(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)

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. [\(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#).

[...]

Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. [\(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#).

Partindo dessa premissa, em face da legislação posterior contemplando penalidades mais benéficas para o mesmo fato gerador, impõe-se à aplicação desse novo cálculo da multa, em observância ao disposto no artigo 106, inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional, que assim prescreve:

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. (grifamos)

Antes mesmo de contemplar as razões meritórias, mister analisarmos o disposto no artigo 113 do Código Tributário Nacional, o qual determina que as obrigações tributárias são divididas em duas espécies, principal e obrigação acessória. A primeira diz respeito à ocorrência do fato gerador do tributo em si, por exemplo, recolher ou não o tributo propriamente dito, extinguindo juntamente com o crédito decorrente.

Por outro lado, a obrigação acessória relaciona-se às prestações positivas ou negativas constantes da legislação de regência, de interesse da arrecadação ou fiscalização tributária, sendo exemplo de seu descumprimento deixar a contribuinte de informar em GFIP a totalidade dos fatos geradores das contribuições previdenciárias, situação que se amolda ao caso *sub examine*.

Após a unificação das Secretarias das Receitas Previdenciária e Federal, em Receita Federal do Brasil (“Super Receita”), as contribuições previdenciárias passaram a ser administradas pela RFB que, em curto lapso temporal, compatibilizou os procedimentos fiscalizatórios e, por conseguinte, de constituição de créditos tributários, estabelecendo, igualmente, para os tributos em epígrafe multas de ofício a serem aplicadas em observância à Lei nº 9.430/1996, conforme alterações na legislação introduzidas pela Lei nº 11.941/2009.

Como se observa, a nova legislação, de fato, contemplou inédita fórmula de cálculo de aludidas multas que, em suma, vem sendo conduzida pelo Fisco, da seguinte forma:

1) Na hipótese do descumprimento de obrigações acessórias ocorrer de maneira isolada (p.ex. tão somente deixar de informar a totalidade dos fatos geradores em GFIP), com a ocorrência da observância da obrigação principal (pagamento do tributo devido), aplicar-se-á para o cálculo da multa o artigo 32-A da Lei nº 8.212/91;

2) Por seu turno, quando o contribuinte, além de inobservar as obrigações acessórias, também deixar de recolher o tributo correspondente, a multa a ser aplicada deverá obedecer aos ditames do artigo 35-A da Lei nº 8.212/91, que remete ao artigo 44 da Lei nº 9.430/96, determinando a aplicação de multa de ofício de 75%;

Não obstante parecer simples, aludida matéria encontra-se distante de remansoso desfecho. Isto porque, a legislação anterior apartava as autuações por descumprimento de obrigações acessórias das notificações fiscais (NFLD) decorrentes de inobservância das obrigações principais, levando a efeito multas distintas, inclusive, no segundo caso, com aplicação de multa de mora variável no decorrer do tempo (fases processuais).

Assim, com a introdução de novas formas de cálculo da multa, nos casos de descumprimento de obrigações tributárias (principal e acessória), os lançamentos pretéritos, bem como aqueles mais recentes que abarcam fatos geradores relacionados a período anterior a referida alteração, tiveram que ser reanalisados com a finalidade de se verificar a melhor modalidade do cálculo da penalidade e, se mais benéfico, aplicá-lo.

A propósito da matéria, o ilustre Conselheiro Júlio César Vieira Gomes se manifestou com muita propriedade, conforme se depreende do excerto do Voto condutor do Acórdão n.º 2402-001.895, exarado nos autos do processo n.º 15983.000199/2008-92, de onde peço vênha para transcrever e adotar como razões de decidir:

[...]

O recorrente já se beneficiou do direito à relevação de parte da multa aplicada pela correção parcial da falta, mas ainda não quanto à retroatividade benéfica prevista no artigo 106 do Código Tributário Nacional e em face da regra trazida pelo artigo 26 da Lei n.º 11.941, de 27/05/2009 que introduziu na Lei n.º 8.212, de 24/07/1991 o artigo 32-A. Passo, então, ao exame desse direito. Seguem transcrições:

[...]

Podemos identificar nas regras do artigo 32-A os seguintes elementos:

a) é regra aplicável a uma única espécie de declaração, dentre tantas outras existentes (DCTF, DCOMP, DIRF etc): 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.

Inicialmente, esclarece-se que a mesma lei revogou as regras anteriores que tratavam da aplicação da multa considerando cem por cento do valor devido limitado de acordo com o número de segurados da empresa:

Art. 79. Ficam revogados:

I – os §§ 1º e 3º a 8º do art. 32, o art. 34, os §§ 1º a 4º do art. 35, os §§ 1º e 2º do art. 37, os arts. 38 e 41, o § 8º do art. 47, o § 2º do art. 49, o parágrafo único do art. 52, o inciso II do caput do art. 80, o art. 81, os §§ 1º, 2º, 3º, 5º, 6º e 7º do art. 89 e o parágrafo único do art. 93 da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991;

Para início de trabalho, como de costume, deve-se 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”.

No inciso II do artigo 32-A em comento o legislador manteve a desvinculação que já havia entre as obrigações do sujeito passivo: acessória, quanto à declaração em GFIP e principal, quanto ao pagamento da contribuição previdenciária devida:

*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.*

Portanto, temos que o sujeito passivo, ainda que tenha efetuado o pagamento de cem por cento das contribuições previdenciárias, estará sujeito à multa de que trata o dispositivo.

*Comparando 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, vejo que as 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**. Melhor explicando essa diferença, apresentamos o seguinte exemplo: o sujeito passivo, obrigado ao pagamento de R\$ 100.000,00 apenas declara em DCTF R\$ 80.000,00, embora tenha efetuado o pagamento/recolhimento integral dos R\$ 100.000,00 devidos, qual seria a multa de ofício a ser aplicada? **Nenhuma**. E se houvesse pagamento/recolhimento parcial de R\$ 80.000,00? Incidiria a multa de 75% (considerando a inexistência de fraude) sobre a diferença de R\$ 20.000,00. Isto porque a multa de ofício existe como decorrência da constituição do crédito pelo fisco, isto é, de ofício através do lançamento. Caso todo o valor de R\$ 100.000,00 houvesse sido declarado, ainda que não pagos, a DCTF já teria constituído o crédito tributário sem necessidade de autuação.*

A diferença reside aí. 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 nº 8.212, de 24/07/1991. Seguem transcrições:

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.

A DCTF tem finalidade 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, 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: 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 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 nº 8.212/1991 traz regra aplicável especificamente à GFIP, portanto deve prevalecer sobre as regras no artigo 44 da Lei nº 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:

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.

Em síntese, para aplicação de multas pelas infrações relacionadas à GFIP devem ser observadas apenas as regras do artigo 32-A da Lei nº 8.212/1991 que regulam exhaustivamente a matéria. É irrelevante para tanto se houve ou não pagamento/recolhimento e, nos casos que tenha sido lavrada NFLD (período em que não era a GFIP suficiente para a constituição do crédito nela declarado), qual tenha sido o valor nela lançado.

*E, aproveitando para tratar também dessas NFLD lavradas anteriormente à Lei nº 11.941, de 27/05/2009, não vejo como lhes aplicar o artigo 35-A, que fez com que se estendesse às contribuições previdenciárias, a partir de então, o artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, pois haveria retroatividade maléfica, o que é vedado; nem tampouco a nova redação do artigo 35. 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/recolhimento 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.*

[...]

Retomando os autos de infração de GFIP lavrados anteriormente à Lei nº 11.941, de 27/05/2009, há um caso que parece ser o mais controvertido: o sujeito passivo deixou de realizar o pagamento das contribuições previdenciárias (para tanto foi lavrada a NFLD) e também de declarar os salários de contribuição em GFIP (lavrado AI). Qual o tratamento do fisco? Por tudo que já foi apresentado, não vejo como bis in idem que seja mantida na NFLD a multa que está nela sendo cobrada (ela decorre do falta de pagamento, mas não pode retroagir o artigo 44 por lhe ser mais prejudicial), sem prejuízo da multa no AI pela falta de declaração/omissão de fatos geradores (penalidade por infração de obrigação acessória ou instrumental para a concessão de benefícios previdenciários). Cada uma das multas possuem motivos e finalidades próprias que não se confundem, portanto inibem a sua unificação sob pretexto do bis in idem.

Agora, temos que o valor da multa no AI deve ser reduzido para ajustá-lo às novas regras mais benéficas trazidas pelo artigo 32-A da Lei nº 8.212/1991. Nada mais que a aplicação do artigo 106, inciso II, alínea "c" do CTN:

[...]

De fato, nelas há limites inferiores. No caso da falta de entrega da GFIP, a multa não pode exceder a 20% da contribuição previdenciária e, no de omissão, R\$ 20,00 a cada grupo de dez ocorrências:

Art. 32-A. (...):

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.

Certamente, nos eventuais casos em a multa contida no auto-de-infração é inferior à que seria aplicada pelas novas regras (por exemplo, quando a empresa possui pouquíssimos segurados, já que a multa era proporcional ao número de segurados), não há como se falar em retroatividade.

Outra questão a ser examinada é a possibilidade de aplicação do §2º do artigo 32-A:

§ 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.

Deve ser esclarecido que o prazo a que se refere o dispositivo é aquele fixado na intimação para que o sujeito passivo corrija a falta. Essa possibilidade já existia antes da Lei nº 11.941, de 27/05/2009. Os artigos 291 e 292 que vigoram até sua revogação pelo Decreto nº 6.727, de 12/01/2009 já traziam a relevação e a atenuação no caso de correção da infração.

E nos processos ainda pendentes de julgamento neste Conselho, os sujeitos passivos autuados, embora pudessem fazê-lo, não corrigiram a falta no prazo de impugnação; do que resultaria a redução de 50% da multa ou mesmo seu cancelamento. Entendo, portanto, desnecessária nova intimação para a correção da falta, oportunidade já oferecida, mas que não interessou ao autuado. Resulta daí que não retroagem as reduções no §2º:

Art.291. Constitui circunstância atenuante da penalidade aplicada ter o infrator corrigido a falta até o termo final do prazo para impugnação.

§1º A multa será relevada se o infrator formular pedido e corrigir a falta, dentro do prazo de impugnação, ainda que não contestada a infração, desde que seja o infrator primário e não tenha ocorrido nenhuma circunstância agravante.

...

CAPÍTULO VI - DA GRADAÇÃO DAS MULTAS

Art.292. As multas serão aplicadas da seguinte forma:

...

V - na ocorrência da circunstância atenuante no art. 291, a multa será atenuada em cinqüenta por cento.

Retornando à aplicação do artigo 32-A da Lei nº 8.212, de 24/07/1991, ressalta-se que a verificação da regra mais benéfica deve ser em relação ao valor da multa aplicada no auto-de- infração, anteriormente à qualquer outra redução em face da correção parcial da falta ou outro motivo. Isto porque a retroatividade benéfica do artigo 106 do CTN se opera no plano da subsunção do fato à nova regra jurídica. A relevação de parte da multa pela correção parcial da falta do decorrer do processo deve ser realizada após a incidência da nova regra. Melhor explicando: devem ser comparadas as duas multas, a aplicada pela fiscalização com a prevista no artigo 32-A, inciso II da Lei nº 8.212, de 24/07/1991, prevalecendo a menor; após, a relevação de parte da multa remanescente na proporção da correção parcial da infração. [...]

Na esteira desse entendimento, em que pese à procedência do lançamento em relação ao mérito, impõe-se determinar o recálculo da multa, com fulcro no artigo 32-A da Lei nº 8212/91, na forma prescrita na legislação hodierna mais benéfica, retroagindo, portanto, para alcançar fatos pretéritos.

Quanto às demais alegações da contribuinte, em especial a alegação de *bis in idem*, não merece aqui tecer maiores considerações, uma vez não serem capazes de ensejar a reforma da decisão recorrida, especialmente quando desprovidos de qualquer amparo legal ou fático, bem como já devidamente rechaçadas pelo julgador de primeira instância.

Por todo o exposto, estando o Auto de Infração *sub examine* em parcial consonância com os dispositivos legais que regulamentam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO RECURSO VOLUNTÁRIO e, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira

Voto Vencedor

Conselheira Miriam Denise Xavier Lazarini, redatora designada.

INFRAÇÃO E MULTA APLICADA

Discordo do relator que entende que deve ser aplicado ao caso em análise o disposto na Lei 8.212/91, art. 32-A.

Quanto ao dispositivo legal da infração e da multa aplicada, deve-se observar os seguintes artigos do CTN:

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

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.

Assim, a princípio, deve-se observar a lei vigente à época de ocorrência do fato gerador. Entretanto, em matéria de penalidades, deverá ser considerada a retroatividade da lei mais benéfica, de acordo com o CTN, artigo 106, inciso II.

A falta praticada, que foi objeto da presente autuação, apesar de ter sua capitulação legal alterada, **continua definida como infração**: entrega de GFIP com omissões/incorreções relacionadas a fatos geradores.

Sobre a multa aplicada, a partir de 4/12/08, com a publicação da MP 449/08, convertida na Lei 11.941/09, o auditor, ao emitir Auto de Infração por descumprimento de Obrigação Acessória – AIOA relacionado à GFIP, deve considerar a retroatividade da lei mais benéfica, de acordo com o CTN, artigo 106, inciso II. Para tanto, deve comparar as penalidades cabíveis consoante a legislação vigente antes e depois da referida MP, aplicando a multa mais favorável ao sujeito passivo.

Contudo, a presente autuação foi lavrada antes de referida mudança, não tendo o auditor fiscal autuante, por óbvio, efetuado referido comparativo, que deverá ser feito por ocasião do pagamento.

A multa aplicada tendo em vista as alterações introduzidas pela Lei 11.941/09, é explicada a seguir:

Em 4/12/08, foi publicada a Medida Provisória nº 449, de 3/12/08, convertida na Lei 11.941, de 27 de maio de 2009, que modificou a sistemática do cálculo das multas de mora, de ofício e daquelas decorrentes do descumprimento de obrigações acessórias relacionadas à Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP, anteriormente previstas nos artigos 32 e 35 da Lei 8.212/91, acrescentando os artigos 32-A e 35-A.

Assim, a partir da publicação da MP 449, de 3/12/2008, **para os fatos geradores de contribuições previdenciárias anteriores a esta data**, deverá ser avaliado o caso concreto e a norma atual deverá retroagir, se mais benéfica, pois em matéria de penalidades deve ser observado o disposto no CTN, artigo 106, inciso II, alínea 'c'.

Desta feita, devem ser vinculados os processos de contribuições não declaradas em GFIP, somando-se as multas aplicadas aos lançamentos de obrigação principal com as multas pelo descumprimento de obrigação acessória, e comparando com a nova multa de ofício prevista no artigo 35-A da Lei 8.212/91, acrescida, se for o caso, da nova multa por descumprimento de obrigação acessória prevista no artigo 32-A da Lei 8.212/91 (relativa a contribuição recolhida e não declarada em GFIP).

Assim, a multa deve resultar do comparativo entre os valores que seriam lançados considerando a lei vigente à época do fato gerador (percentual de multa previsto na redação original do artigo 35 da Lei 8.212/91 somado ao valor de multa por descumprimento de obrigação acessória prevista no artigo 32, §§ 4º, 5º e 6º da Lei 8.212/91) com o valor da multa de ofício que teria sido aplicada considerando a redação atual, conforme artigo 44 da Lei 9.430/96 (percentual de 75%) somado, se for o caso, ao valor da multa por descumprimento de obrigação acessória prevista no artigo 32-A da Lei 8.212/91.

Ocorre, contudo, que os percentuais da multa tanto do artigo 35 da Lei 8.212/91, quanto do artigo 44 da Lei 9.430/96, sofrem variação de acordo com o prazo do pagamento do crédito. Logo, tem-se que a comparação entre uma e outra modalidade somente poderá ser ratificada por ocasião do pagamento, devendo o valor da multa ser revisto, se for o caso, nos termos da Portaria Conjunta PGFN/RFB n. 14, de 4/12/09.

Os dispositivos legais ora atacados encontravam-se em vigor na época da ocorrência dos fatos geradores ou tiveram sua aplicação em razão do princípio da

Processo nº 15504.005938/2010-01
Acórdão n.º **2401-004.948**

S2-C4T1
Fl. 384

retroatividade benigna de que trata o Código Tributário Nacional, artigo 106, inciso II, alínea “c”.

CONCLUSÃO

Pelo exposto, no mérito, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário, para que a multa seja recalculada, se for o caso, nos termos da Portaria conjunta PGFN/RFB nº 14/09.

Por ocasião do pagamento ou execução do crédito tributário remanescente, deverá ser calculada a multa mais benéfica, considerando os autos de infração conexos (processos nº 15504.019267/2009-13, 15504.005935/2010-69 e 15504.005937/2010-58), em razão da alteração na legislação previdenciária promovida pela Lei 11.941/09, nos termos da Portaria conjunta PGFN/RFB nº 14, de 4/12/09.

(assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier Lazarini