



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

**Processo n°** 15504.018693/2008-59  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2402-004.664 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 11 de março de 2015  
**Matéria** AUTO DE INFRAÇÃO: GFIP. FATOS GERADORES  
**Recorrente** SMP&B COMUNICAÇÃO LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2005

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, contendo informações incorretas ou omissas. 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 maioria de votos, em dar provimento parcial para adequação da multa aplicada ao artigo 32-A da Lei nº 8.212, de 24/07/1991, caso mais benéfica, vencida a conselheira Luciana de Souza Espíndola Reis que votou por manter a multa aplicada.

Júlio César Vieira Gomes - Presidente

Thiago Taborda Simões - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Julio César Vieira Gomes, Luciana de Souza Espindola Reis, Thiago Taborda Simões, Ronaldo de Lima Macedo e Lourenço Ferreira do Prado. Ausente o Conselheiro Nereu Miguel Ribeiro Domingues.

## Relatório

Trata-se de Auto de Infração, nº 37.193.226-2, lavrado por ter a empresa deixado de declarar parte da remuneração creditada aos segurados empregados em GFIP, infringindo assim o art. 32, IV, parágrafo 5º da Lei nº 8.212/91.

Relatório Fiscal às fls. 06/07.

Intimada da autuação, a Recorrente apresentou Impugnação de fls. 30/34, instruída com as assinaturas de ambos os sócios da empresa às fls. 265/269, que restou improcedente em parte às fls. 305/313, sob os seguintes fundamentos:

- 1) A Base de Cálculo dos valores lançados é relativa à diferença encontrada pela comparação dos valores declarados pelo contribuinte nas GFIP com os valores lançados nas Folhas de Pagamento;
- 2) O contribuinte deixou de informar parte dos valores da remuneração paga ou creditada aos segurados empregados, por meio de Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP, conforme determinam os arts. 32, IV, da Lei nº 8.212/91 e 225 do RPS;
- 3) A Fiscalização elaborou uma planilha (fl. 276) informando que não há omissões de fato gerador em relação às competências 01/2005 e 06/2005 e que o valor do Salário de Contribuição não declarado, referente ao CNPJ final nº 0002-76, relativo à competência 11/2005, deve ser retificado para R\$ 27.229,34. Sendo assim, a multa passaria a quantia de R\$ 23.352,90;
- 4) A impugnante deixou de corrigir, no prazo para impugnação, apenas a falta relacionada com estabelecimento CNPJ final nº “0002-76” referente à competência 13/2005;
- 5) Apesar de constar no Relatório Fiscal da Multa (fl. 05) que não ficaram configuradas as circunstâncias agravantes previstas no art. 290 do RPS, constatou-se por meio de consultas aos sistemas informatizados da Secretaria da Receita Federal do Brasil (cópias de telas de fls. 280/298), efetuadas após o retomo dos autos deste processo em diligência que o impugnante é reincidente;
- 6) Nos termos do inciso V, do artigo 292, do citado RPS, vigente na data de lavratura deste AI, a correção da falta até o final do prazo para impugnação poderá ensejar a atenuação da multa em 50%. Assim, o valor desta autuação deve ser retificado, passando a ser de R\$ 12.265,35;
- 7) A infração à legislação mencionada sujeitava o responsável à penalidade administrativa de multa calculada na forma prevista à época pela Lei 8.212/91, artigo 32, § 5º. Contudo, a MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/09, alterou a redação de diversos artigos da Lei nº 8.212, acrescentando os arts. 32-A e 35-A, que determinam que a multa será aplicada conforme o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430/96. Assim, deverá ser

avaliado o caso concreto e a norma atual deverá retroagir, se mais benéfica ao contribuinte, nos termos do art. 160, II, “c”, do CTN;

8) Conforme o artigo 2º, e seus parágrafos e incisos, da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14, de 04/12/2009, a penalidade mais benéfica será aplicada no momento do pagamento ou parcelamento do débito, no caso de o contribuinte se subsumir às mencionadas hipóteses, ou de ofício quando verificada pela autoridade administrativa a possibilidade de aplicação;

9) No presente caso, como também houve imposição de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal, este órgão julgador encontra-se impossibilitado de aplicar de ofício a penalidade mais benéfica, devendo o comparativo de multa ser realizado quando do pagamento, parcelamento, ou para quando do ajuizamento da execução fiscal, já que os percentuais de multa variam segundo a época da liquidação do débito;

10) Assim, diante das alterações da legislação previdenciária, caso se conclua que a legislação atual seja mais benéfica ao contribuinte, ela deve retroagir, devendo o valor da multa ser revisto, nos termos da citada Portaria Conjunta PGFN/RFB nº. 14, de 04/12/2009;

Intimada do resultado do julgamento, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário de fls. 318/322, alegando, em síntese:

- 1) Foi anexada, correspondência enviada ao Auditor Fiscal, em 21/12/2009, para esclarecer o não cumprimento da exigência de alteração e envio de GFIPs relativas aos meses 12/2005 e 13/2005, não acatada pela fiscalização. Não há como proceder às alterações, tendo em vista a divergência de orientação entre os fiscais da própria Receita Federal;
- 2) Na tabela de incidência do INSS consta que abono pecuniário com mais 1/3 está isento de INSS desde 1998, conforme tabela “doc. 1” no processo. Assim, o valor informado em GFIP com data 01.2005 está correto e não deveria constar deste processo como erro da empresa, passível de multa;
- 3) Conforme folha de pagamento “doc. 3” no processo, o valor informado em GFIP com data 06.2005 está correto e não deveria constar neste processo como erro da empresa;
- 4) A GFIP de 10.2005 foi retificada e enviada ao INSS conforme “doc. 28” no processo;
- 5) A GFIP de 11.2005, com o código 2909, foi enviada com os dados corretos, porém com o código incorreto. Deveria ter sido enviada com o código 2100. A GFIP foi retificada e enviada conforme “doc. 31” no processo;
- 6) O valor da GFIP de 12.2005 está correto, conforme folha de pagamento “doc. 10” e GFIP “doc. 9” no processo;

- 7) A GFIP de 13.2005 foi retificada e enviada conforme “doc. 32” no processo. O valor da parte do segurado, de R\$ 192,39, foi recolhido correta e regularmente;
- 8) A GFIP de 09.2005, relativa à Brasília, foi retificada e enviada ao INSS conforme “doc. 29” no processo. A folha de pagamento é o “doc. 15”;
- 9) A GFIP de 10.2005 foi retificada e enviada conforme “doc. 30”. Na folha de pagamento foi retido e recolhido o regularmente o valor correto;
- 10) A GFIP de 11.2005 está com o valor correto, conforme “doc. 19” no processo, sendo a multa indevida;
- 11) O valor informado na GFIP de 12.2005 está correto, conforme “doc. 20” no processo. Portanto, não deveria constar deste processo como erro da empresa, passível de multa;
- 12) Em relação à GFIP de 13.2005, informada como “sem movimento”, consta explicação detalhada no “doc. 22” no processo. Os valores apontados pela fiscalização foram lançados na GFIP mês 12/05, conforme “doc. 20”;

Por fim, a Recorrente requereu a exclusão das multas e juros aplicados pela fiscalização, uma vez que nunca deixou de informar os valores em GFIP e eventuais erros de soma ou pequenas falhas foram prontamente corrigidos, com o envio de GFIPs retificadoras.

Os autos foram remetidos ao CARF para julgamento do Recurso Voluntário.  
É o relatório.

## Voto

Conselheiro Thiago Taborda Simões, Relator

Inicialmente, o recurso voluntário atende a todos os requisitos de admissibilidade, dentre eles o da tempestividade, razão pela qual dele conheço.

Sem preliminares.

Mantida em parte a autuação de obrigações principais, passemos à modulação da multa por descumprimento de obrigação acessória.

### **Da Multa aplicada**

Não obstante a ausência de alegação em sede de recurso voluntário, quanto à penalidade aplicada, passemos a análise:

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, 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.

*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 art. 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 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 art. 32-A da Lei 8.212/1991 traz regra aplicável especificamente à GFIP, portanto deve prevalecer sobre as regras no art. 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 art. 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 art. 32-A da Lei 8.212/1991 que regulam exaustivamente 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**

Por todo o exposto, conheço do recurso voluntário e a ele dou parcial provimento para que seja recalculada a multa aplicada na obrigação acessória, se mais benéfica ao contribuinte, de acordo com o disciplinado no art. 32-A da Lei 8.212/1991, nos termos do voto.

É como voto.

Thiago Taborda Simões.