



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

<b>Processo nº</b>	15563.720247/2011-17
<b>Recurso nº</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>2302-002.756 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	18 de setembro de 2013
<b>Matéria</b>	SAT/RAT
<b>Recorrente</b>	MUNICÍPIO DUQUE DE CAXIAS - PREFEITURA MUNICIPAL
<b>Recorrida</b>	FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

SAT

A exigência da contribuição para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente de riscos ambientais do trabalho é prevista no art. 22, II da Lei n° 8.212/1991, alterada pela Lei n° 9.732/1998.

Administração Pública em Geral CNAE 75.11-6 utilizado até 05/2007. A partir de 06/2007, passa a vigorar a tabela do CNAE FISCAL e o correto enquadramento é o 8411-6/00 — Administração Pública em Geral.

A mudança implementada pelo Decreto n° 6.042/2007, alterou o grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho de 1% para 2%, a partir de 06/2007.

**DOCUMENTOS JUNTADA POSTERIOR À IMPUGNAÇÃO. INDEFERIMENTO**

O pedido de juntada de documentos após a impugnação deve ser indeferido quando ausentes as circunstâncias previstas no artigo 7º § 1º da Portaria RFB N.º 10.875/2007

**AFERIÇÃO INDIRETA**

Em caso de recusa ou sonegação de qualquer informação ou documentação regulamente requerida ou a sua apresentação deficiente, a fiscalização deverá inscrever de ofício a importância que reputar devida, cabendo à empresa ou contribuinte o ônus da prova em contrário.

**MULTA MORATÓRIA E MULTA DE OFÍCIO**

A multa moratória deve ser aplicada conforme previa o art. 35, II, da Lei n° 8.212/1991, com a redação vigente à época dos fatos geradores para as competências até 11/12/2008. Para a competência 12/2008, há que ser aplicado

o artigo 35-A, da Lei n.º 8.212/91, na redação dada pela MP n.º 449/2008, convertida na Lei n.º 11.941/2009, multa de ofício. Não recolhendo na época própria o contribuinte tem que arcar com o ônus de seu inadimplemento.

**AUTO-DE-INFRAÇÃO. GFIP. DADOS NÃO CORRESPONDENTES A TODOS OS FATOS GERADORES.**

Constitui infração a apresentação de GFIP com dados não correspondentes a todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias, conforme artigo 32, Inciso IV e §5º, da Lei nº 8.212/91.

**RETROATIVIDADE BENIGNA. GFIP. MEDIDA PROVISÓRIA N º 449. REDUÇÃO DA MULTA.**

As multas em GFIP foram alteradas pela Medida Provisória n º 449 de 2008, que beneficiam o infrator. Foi acrescentado o art. 32-A à Lei n º 8.212. Conforme previsto no art. 106, inciso II do CTN, 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

Recurso Voluntário Provido em Parte

Acordam os membros da Segunda Turma Ordinária da Terceira Câmara da Segunda Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por maioria de votos em dar provimento parcial do recurso, para que a multa dos Autos de Infração de Obrigaçāo Principal - AIOP seja aplicada observando as disposições do artigo 35, II, da Lei n.º 8.212/91, na redação vigente à época dos fatos geradores para as competências até 11/2008, inclusive. Vencidas na votação as Conselheiras Bianca Delgado Pinheiro e Juliana Campos de Carvalho Cruz, por entenderem que a multa aplicada deve ser limitada ao percentual de 20% em decorrência das disposições introduzidas pela MP 449/2008 (art. 35 da Lei n.º 8.212/91, na redação da MP n.º 449/2008 c/c art. 61, da Lei n.º 9.430/96). Para o Auto de Infração de Obrigaçāo Acessória a multa aplicada deve ser calculada considerando as disposições do artigo 32-A, inciso I, da Lei n.º 8.212/91, na redação dada pela Lei n.º 11.941/2009.

Liege Lacroix Thomasi – Relatora e Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Liege Lacroix Thomasi (Presidente), Arlindo da Costa e Silva, André Luís Mársico Lombardi, Juliana Campos de Carvalho Cruz, Bianca Delgado Pinheiro.

## Relatório

O presente Processo Administrativo Fiscal, refere-se aos seguintes Autos de Infração de Obrigaçāo Principal e Acessória, lavrados em 17/11/2011 e cientificados ao sujeito passivo em 29/11/2011, relativos ao período de 01/2007 a 12/2008.

AIOA DEBCAD 37.339.757- 5 CFL 68, referente ao descumprimento da obrigação acessória prevista no art. 32, IV e § 5º da Lei 8.212/91, combinado com o art. 225, IV e § 4º do Decreto nº 3.048/99, por não ter declarado em GFIP todos os fatos geradores de contribuição previdenciária, apurados do batimento das folhas de pagamento com os valores declarados em GFIP; contribuintes individuais e divergências encontradas na contabilidade em confronto com os valores lançados nas folhas de pagamento;

AIOP DEBCAD 37.339.758- 5, referente às contribuições previdenciárias da parte da empresa e as destinadas ao Seguro de Acidentes do Trabalho (SAT) , incidentes sobre as remunerações dos segurados empregados e contribuintes individuais;

AIOP DEBCAD 37.339.759-3, referente às contribuições previdenciárias da parte da empresa e as destinadas ao Seguro de Acidentes do Trabalho (SAT), apuradas por aferição indireta, frente às divergências encontradas na contabilidade em confronto com os valores lançados nas folhas de pagamento

AIOP DEBCAD 37.339.760-7, referentes às contribuições previdenciárias, não recolhidas, da parte dos segurados empregados, apurados por aferição indireta.

Compulsando os autos vê-se que o Relatório Fiscal de fls. 31/42 assim se manifesta:

*2.1. As folhas de pagamento apresentadas para o período de apuração não registram valores referentes às rescisões contratuais. Em vista desta constatação, foi emitido o Termo de Intimação Fiscal nº 01, com ciência pessoal em 20/07/2011, onde o Município foi intimado a apresentar planilha totalizadora da base de cálculo (mês a mês) da contribuição previdenciária (remuneração + férias + valores de rescisão) assim como os processos de rescisões contratuais para todo o período de apuração.*

*2.2. Verificou-se a existência de diferenças entre as totalizações das folhas de pagamento (Regime Geral de Previdência Social RGPS) composta das bases de cálculo da Folha de Cargo Comissionado mais a Folha de Contratados e os valores declarados em GFIP, conforme Planilha I – Batimento entre Folha de Pagamento (Cargo + Contratados) e GFIP.*

*2.3. Constatou-se incorreção na alíquota SAT/RAT para o período de 06/2007 a 12/2008 pois o Município declarou em GFIP alíquota de 1%, no entanto a alíquota correta para o período é de 2%, conforme relatório Fundamentos Legais do*

*Débito. Os valores declarados em GFIP que serviram de base para esse lançamento encontram-se discriminados na Planilha II – Cálculo da Contribuição Complementar Apurada para o SAT/RAT.*

*2.4. Apurou-se também a existência de divergências entre o somatório dos saldos das contas/rubricas contabilizadas a título de despesas com pessoal (códigos 3190.01, 3190.04 e 3190.16 do Demonstrativo de Despesas, anexo ao Relatório Fiscal), subtraídos os 4 valores de Folha de Pagamento dos Efetivos (Regime Próprio de Previdência – RPP) e as totalizações de Folha de Pagamento do RGPS, conforme planilha III – Divergência entre Demonstrativo de Despesas (Liquidação no Mês) – FP (RPP) e FP (RGPS), anexa a este Relatório Fiscal.*

*2.5. O Município foi intimado a apresentar esclarecimentos em relação às divergências mencionadas no item anterior, através do Termo de Intimação Fiscal nº 04, de 03/11/2011, manifestando-se com as seguintes informações:*

*Quanto às divergências apontadas na forma do anexo 1 deste TIF, esclarecemos que as liquidações nessa época foram efetuadas pelo Departamento de Programação e Gestão Orçamentária de acordo com os resumos recebidos pela Secretaria Municipal de Administração – CPD e conforme foi demonstrado no Anexo 1 a apuração pelo fiscal foi feita mês a mês horizontalmente, mas a compensação ocorre de um mês para o outro verticalmente, em alguns casos existem valores que são liquidados mas passam de um exercício para o outro como restos a pagar. E ainda como não foram apresentados pelo CPD neste procedimento fiscal os Resumos das folhas de pagamento suplementares, os valores contabilizados consideram também esses processos.*

*2.6. O Município, no entanto, deixou de apresentar qualquer documentação hábil para sustentar suas alegações, apesar de orientação expressa contida no próprio Termo de Intimação Fiscal – TIF, a saber:*

*Os esclarecimentos solicitados deverão ser feitos por escrito, devidamente assinados, acompanhados, quando for o caso, da respectiva documentação.*

*2.7. O Município informa, adicionalmente, que valores liquidados referentes às Folhas Suplementares foram considerados pela contabilidade, ou seja, que parte das divergências apuradas tem origem na contabilização de Folhas Suplementares que não foram apresentadas, pelo seguinte motivo:*

*Quanto aos resumos das folhas suplementares, o CPD não possui arquivos com as devidas informações e segundo os técnicos a administração anterior não foi providenciada a realização de backups.*

*2.8. As divergências apuradas foram lançadas por arbitramento, nos termos do art. 33, § 3º da Lei nº 8.212/91, em vista da falta de justificativa contábil documental para as mesmas, bem como,*

*em decorrência da não apresentação das Rescisões Contratuais e das Folhas de Pagamento Complementares/Suplementares.*

*2.9. Constatou-se também a existência de pagamentos efetuados a segurados contribuintes individuais (através de Recibos de Pagamento a Autônomo – RPA) contabilizados na conta/rubrica código 3390.36, do Demonstrativo de Despesa, sem que os mesmos tenham sido informados em GFIP, conforme planilha IV – Remunerações p/ Serviços Prestados/Pés. Física/Não Declaradas em GFIP, anexa ao Relatório Fiscal. Encontram-se também anexados ao Relatório Fiscal o Demonstrativo de Despesas, o Extrato da conta 3390.36 e Telas do Sistema Informatizado do Município contendo os históricos dos pagamentos efetuados.*

*2.10. O Município, em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal nº 04, de 03/11/2011, reconhece que, por falha, deixou de informar em GFIP os valores apurados como remunerações pagas aos segurados contribuintes individuais, em conformidade com a Planilha IV, já citada.*

Na impugnação, o autuado apenas deduz que o Auditor Fiscal se equivocou ao tratar de forma igualitária despesas e liquidação, já que não há compatibilidade entre os termos, discorre sobre o assunto.

Acórdão de fls.1330/1338, julgou o lançamento procedente.

Inconformado o contribuinte apresenta recurso voluntário, onde alega em síntese:

- a) que a alíquota para o SAT deve ser de 1%, porque sua atividade é de risco leve e tal posicionamento encontra guarida em diversos tribunais pátrios;
- b) que o auditor confundiu o termo despesa com o termo liquidação; que não há compatibilidade de liquidação com despesas porque muitas vezes as liquidações não ocorrem, sendo canceladas ou caindo em exercícios findos, como aqui ocorreu;
- c) que os títulos 3190.04.00 e 3190.11.00- Vencimentos e Vantagens Fixas para Pessoal Civil, incluem contas que não se prestam para a incidência da contribuição previdenciária;
- d) junta documentos para comprovar que várias Ops foram canceladas e também apresenta as folhas suplementares e as rescisões de contrato de trabalho;
- e) que é contra a cobrança de encargos previdenciários em GFIP porque sobre as divergências somente poderá ser cobrada multa , já que os encargos previdenciários fazem parte de outro auto de infração, ocorrendo duplicidade;

- f) por fim duiz que os documentos sempre estiveram à disposição e requer o cancelamento do lançamento.
- g) É o relatório.

CÓPIA

**Voto**

Conselheira Liege Lacroix Thomasi, Relatora

O Recurso cumpriu com o requisito de admissibilidade, frente à tempestividade, devendo ser conhecido e examinado.

A exigência da contribuição para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente de riscos ambientais do trabalho é prevista no art. 22, II da Lei nº 8.212/1991, alterada pela Lei nº 9.732/1998, nestas palavras:

*Art.22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:*

(...)

*II - para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos: (Redação dada pela Lei nº 9.732, de 11/12/98)*

- a) 1% (um por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado leve;*
- b) 2% (dois por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado médio;*
- c) 3% (três por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado grave.*

O Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3048/99, traz no seu artigo 202:

*Art.202. A contribuição da empresa, destinada ao financiamento da aposentadoria especial, nos termos dos arts. 64 a 70, e dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho corresponde à aplicação dos seguintes percentuais, incidentes sobre o total da remuneração paga, devida ou creditada a qualquer título, no decorrer do mês, ao segurado empregado e trabalhador avulso:*

*I - um por cento para a empresa em cuja atividade preponderante o risco de acidente do trabalho seja considerado leve;*

*II - dois por cento para a empresa em cuja atividade preponderante o risco de acidente do trabalho seja considerado médio; ou*

*III - três por cento para a empresa em cuja atividade preponderante o risco de acidente do trabalho seja considerado grave.*

*§ 1º As alíquotas constantes do caput serão acrescidas de doze, nove ou seis pontos percentuais, respectivamente, se a atividade exercida pelo segurado a serviço da empresa ensejar a concessão de aposentadoria especial após quinze, vinte ou vinte e cinco anos de contribuição.*

*§ 2º O acréscimo de que trata o parágrafo anterior incide exclusivamente sobre a remuneração do segurado sujeito às condições especiais que prejudiquem a saúde ou a integridade física.*

*§ 3º Considera-se preponderante a atividade que ocupa, na empresa, o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos*

*.§ 4º A atividade econômica preponderante da empresa e os respectivos riscos de acidentes do trabalho compõem a Relação de Atividades Preponderantes e correspondentes Graus de Risco, prevista no Anexo V.*

*§5º É de responsabilidade da empresa realizar o enquadramento na atividade preponderante, cabendo à Secretaria da Receita Previdenciária do Ministério da Previdência Social revê-lo a qualquer tempo. (Alterado pelo Decreto nº 6.042 - de 12/2/2007 - DOU DE 12/2/2007)*

*§6º Verificado erro no auto-enquadramento, a Secretaria da Receita Previdenciária adotará as medidas necessárias à sua correção, orientará o responsável pela empresa em caso de recolhimento indevido e procederá à notificação dos valores devidos. (Alterado pelo Decreto nº 6.042 - de 12/2/2007 - DOU DE 12/2/2007)*

Portanto, como se vê dos dispositivos acima transcritos a responsabilidade de realizar o enquadramento na atividade preponderante, que define a alíquota do SAT é do próprio contribuinte, sendo que o Fisco adotará as medidas necessárias para correção quando verificado erro no auto-enquadramento e procederá a notificação dos valores devidos.

Desta forma, está correto o procedimento contido nesta notificação, pois a atividade da Prefeitura Municipal diz respeito à administração pública e o enquadramento na tabela CNAE era 75.11-6 — Administração Pública em Geral, válido até 05/2007.

Com a edição do Decreto nº 6.042, de 12/02/2007, temos a tabela do CNAE FISCAL e Administração Pública em Geral passou a ser 8411-6/0, com o grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho passando de 1% para 2%,

a partir de 06/2007 assim, o lançamento consignou a alíquota de 1% para as competências até 05/2007, quando o recorrente havia informado 0%, e de 2% para as competências a partir de 06/2007, em diante.

No que se refere aos argumentos da recorrente de que o auditor confundiu-se com despesas e liquidações e que várias ordens de pagamento não foram efetuadas e que agora junta documentos para comprovar a inaplicabilidade do arbitramento, informo-lhe que tais alegações não podem mais ser opostas nesta etapa do procedimento administrativo, com o intuito de desqualificar a autuação.

De acordo com os dados constantes do processo e detalhadamente relatados pelo auditor fiscal autuante, o recorrente foi devidamente intimado a apresentar os documentos necessários à realização da auditoria fiscal, bem como foi intimado a prestar esclarecimentos, sendo que não atendeu às solicitações, permitindo desta forma a aferição indireta do débito.

A contribuição previdenciária é espécie tributária cuja modalidade de lançamento é denominada por homologação ou autolançamento, com previsão legal no art. 150 do Código Tributário Nacional. Nessa modalidade, a lei atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, competindo a esta, posteriormente, conferir o procedimento e homologá-lo. No âmbito da Receita Federal do Brasil, o Auditor-Fiscal examina diretamente documentos, livros contábeis e fiscais, bem como outros elementos subsidiários, e, com estes elementos postos a sua disposição, verifica se o lançamento foi corretamente efetuado pelo contribuinte, homologando-o.

Em caso de recusa ou sonegação de qualquer informação ou documentação regulamente requerida ou a sua apresentação deficiente, o auditor deverá inscrever de ofício a importância que refutar devida, cabendo à empresa ou contribuinte o ônus da prova em contrário. A prerrogativa de arrecadar e fiscalizar as contribuições previdenciárias, bem como, aferir indiretamente a contribuição previdenciária devida e lançá-la de ofício, encontra embasamento legal no art. 148 do CTN, do qual o art. 33, §§ 3º, 4º e 6º da Lei n 8.212/91 são corolários:

#### CTN

*"Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou em consideração, o valor ou preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial."*

#### Lei 8.212/91

*"Art. 33. Ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11, bem como as contribuições incidentes a título de substituição; e à Secretaria da Receita Federal – SRF*

*competir arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas "d" e "e" do parágrafo único do art. 11, cabendo a ambos os órgãos, na esfera de sua competência, promover a respectiva cobrança e aplicar as sanções previstas legalmente. (Redação alterada pela Lei nº 10.256/01)*

(...)

*§ 3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, o Instituto Nacional do Seguro Social-INSS e o Departamento da Receita Federal-DRF podem, sem prejuízo da penalidade cabível, inscrever de ofício importância que reputarem devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário.*

*§ 4º Na falta de prova regular e formalizada, o montante dos salários pagos pela execução de obra de construção civil pode ser obtido mediante cálculo da mão-de-obra empregada, proporcional à área construída e ao padrão de execução da obra, cabendo ao proprietário, dono da obra, condômino da unidade imobiliária ou empresa co-responsável o ônus da prova em contrário.*

(...)

*§6 Se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real da remuneração dos segurados a seu serviço, o faturamento e o lucro, serão apuradas, por aferição indireta, as contribuições efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário."*

O lançamento fundamentou-se nos dispositivos legais e regulamentares acima transcritos, que autorizam a fiscalização a proceder ao arbitramento da base de cálculo e lançamento de ofício dos valores devidos em caso de recusa ou sonegação de documentos por parte do contribuinte, ou sua apresentação deficiente, atendendo o lançamento constitutivo do crédito previdenciário ao contido no artigo 142 da Lei nº 5.172/66 - Código Tributário Nacional e aos pressupostos estabelecidos nos artigo 33 e 37 da Lei nº 8.212/91.

O artigo 233, parágrafo único do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto n.º 3048/99, explicita o que é documento deficiente:

*Art.233*

(...)

*Parágrafo único. Considera-se deficiente o documento ou informação apresentada que não preencha as formalidades legais, bem como aquele que contenha informação diversa da realidade, ou, ainda, que omita informação verdadeira.*

No caso em tela, o contribuinte não apresentou as folhas de pagamento suplementares, tampouco as rescisões de contrato de trabalho, o que acarretou o lançamento por arbitramento.

Quanto ao pedido de juntada de documentos após a impugnação não deve ser acolhido, uma vez que a Portaria RFB nº 10.875/2007, no art. 97º, § 1º, acompanhando os preceitos do art. 16, inciso III, do Decreto nº 70.235/72, limitou o momento para a apresentação de provas, dispondo que a prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual.

*PT RFB N.º 10.875/2007*

*Art. 7º A impugnação mencionará:*

*I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;*

*II - a qualificação do impugnante;*

*III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;*

*IV - as diligências ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação de quesitos referentes aos exames desejados, bem como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional de seu perito; e V - se a matéria impugnada foi submetida à apreciação judicial, devendo ser juntada cópia da petição, bem como, se houver, prova da suspensão da exigibilidade do crédito nas hipóteses previstas no art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN).*

*§ 1º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:*

*I - fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;*

*II - refira-se a fato ou a direito superveniente;*

*III - destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.*

*§ 2º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nos incisos do § 1º.*

*§ 3º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso voluntário, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância.*

Decreto nº 70.235/72

*“Art. 16 (...)*

*§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:*

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;
- b) refira-se a fato ou a direito superveniente;
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.”

Portanto a preclusão temporal para a apresentação de provas foi ressalvada nas situações previstas nas alíneas do § 1º do art. 7º da Portaria RFB 10.875/2007 acima transcritas, eno caso em análise, o impugnante não demonstrou, em sua peça de defesa, a ocorrência de nenhuma dessas situações, razão pela qual indefiro o pedido de juntada de documentos.

Quanto à GFIP , não há ocorrência de duplicidade de lançamentos, porque em decorrência da relação jurídica existente entre o contribuinte e o Fisco, o Código Tributário Nacional, em seu art. 113, abaixo transcrito, prevê duas espécies de obrigações tributárias: uma denominada principal, outra denominada acessória.

“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 decorrente 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”.

A obrigação principal consiste no dever de pagar tributo ou penalidade pecuniária e surge com a ocorrência do fato gerador. Trata-se de uma obrigação de dar, consistente na entrega de dinheiro ao Fisco.

A obrigação acessória surge do descumprimento de dever instrumental a cargo do sujeito passivo, consistindo numa prestação positiva (fazer), que não seja o recolhimento do tributo, ou negativa (não fazer).

A obrigação tributária principal decorre da lei, ao passo que a obrigação tributária acessória decorre da legislação tributária.

O descumprimento da obrigação tributária principal (obrigação de dar/pagar) obriga o Fisco a constituir o crédito tributário por meio de Auto de Infração de Obrigação Principal.

Descumprida obrigação acessória (obrigação de fazer/não fazer) possui o Fisco o poder/dever de lavrar o Auto de Infração de Obrigação Acessória. A penalidade pecuniária exigida dessa forma converte-se em obrigação principal, na forma do § 3º do art. 113 do CTN.

No caso em questão, quanto a não informar todos os fatos geradores em GFIP foi lavrado o Auto de Infração de Obrigação Acessória.

Por derradeiro, é de se notar que no caso em tela, o fisco ao promover a aplicação da multa, efetuou uma comparação entre a multa de 24%, prevista no artigo 35, inciso II, da Lei n.º 8.212/91, acrescida da multa pelo descumprimento de obrigação acessória e pela multa imposta pela legislação vigente quando do lançamento, multa de ofício de 75%, prevista no artigo 44, da Lei n.º 9.430/96, a fim de apurar o percentual mais benéfico ao contribuinte, por competência. Do que resultou que a multa de ofício, num percentual de 75% foi aplicada nas competências de 01/2207 a 01/2008, 03/2008, 05/2008

Contudo, meu entendimento é que à luz da legislação vigente, as multas devem ser aplicadas de forma isolada, conforme o caso, por descumprimento de obrigação principal ou de obrigação acessória, da forma mais benéfica ao contribuinte, de acordo com o disposto no artigo 106, do Código Tributário Nacional.

Embora, em algumas vezes, a obrigação acessória descumprida esteja diretamente ligada à obrigação principal, isto não significa que sejam únicas para aplicação de multa conjunta. Pelo contrário, uma subsiste sem a outra e mesmo não havendo crédito a ser lançado, é obrigatória a lavratura de auto de infração se houve o descumprimento de obrigação acessória. As condutas são tipificadas em lei, com penalidades específicas e aplicação isolada.

O art. 44 da Lei n.º 9.430/96, traz que a multa de ofício de 75% incidirá sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento, de falta de declaração e nos de declaração inexata. Portanto, está claro que as três condutas não precisam ocorrer simultaneamente para ser aplicada a multa:

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

(...)

Quando o contribuinte tiver recolhido os valores devidos antes da ação fiscal, não será aplicada a multa de 75% prevista no art. 44 da Lei n.º 9.430/96; porém, se apesar do pagamento não tiver declarado em GFIP, é possível a aplicação da multa isolada do art. 32-A da Lei n.º 8.212/91, justamente por se tratar de condutas distintas.

Se o contribuinte tiver declarado em GFIP não se aplica a multa do art. 44 da Lei n.º 9.430, sendo aplicável somente a multa moratória do art. 61 da Lei n.º 9.430, pois os débitos já estão confessados e devidamente constituídos, sendo prescindível o lançamento.

A multa do art. 44 da Lei n.º 9.430/96, somente se aplica nos lançamentos de ofício. Desse modo, se o contribuinte tiver declarado em GFIP, mas não tiver pago, o art. 44 da Lei 9.430/96, não é aplicado pelo motivo de o contribuinte não ter recolhido, mas ter declarado. Neste caso, não se aplica o art. 44 em função de não haver lançamento de ofício, pois o crédito já está constituído pelo termo de confissão que é a GFIP. E, nas hipóteses em que o contribuinte não tiver recolhido e não tiver declarado em GFIP, há duas condutas distintas:

por não recolher o tributo e ser realizado o lançamento de ofício, aplica-se a multa de 75%; e por não ter declarado em GFIP a multa prevista no art. 32-A da Lei n° 8.212/91. Conforme já foi dito, a multa será aplicada ainda que o contribuinte tenha pago as contribuições, conforme previsto no inciso I do art. 32 A.

Pelo exposto, é de fácil constatação que as condutas de não recolher ou pagar o tributo e não declarar em GFIP não estão tipificadas no mesmo artigo de lei, no caso o art. 44 da Lei nº 9.430/96. A lei ao tipificar essas infrações, inclusive em dispositivos distintos, demonstra estar tratando de obrigações, infrações e penalidades tributárias distintas, que não se confundem e tampouco são excludentes.

Portanto, no exame do caso em questão é de se ver que a aplicação do artigo 35 da Lei n.º 8.212/91, na redação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores traz percentuais variáveis, de acordo com a fase processual em que se encontre o processo de constituição do crédito tributário e mostra mais benéfico ao contribuinte, uma vez em que se aplicando a redação dada pela Lei n.º 11.941/2008, mais precisamente o artigo 35 A da Lei n.º 8.212/91, o valor da multa seria mais oneroso ao contribuinte, pois deveria ser aplicado o artigo 44, I da Lei n.º 9430/96, já transscrito anteriormente.

Desta forma, até a competência 11/2008, deve ser aplicada a multa de mora como consta do artigo 35, II da Lei n.º 8.212/91, na redação vigente à época dos fatos geradores. E, para a competência 12/2008, deve ser mantida como aplicada a multa de ofício, em virtude da aplicação do artigo 35-A da citada Lei n.º 8.212/91, introduzido pela MP 449 de 03/12/2008, convertida, posteriormente, na Lei 11.941, de 27/05/2009.

Este posicionamento vale para os AIOP DEBCAD 37.339.758-5, 37.339.759-3, 37.339.760-7,

No que se refere ao AIOA DEBCAD 37.339.757-5 por falta de informação em GFIP de toda a remuneração paga aos segurados empregados e contribuintes individuais, além da informação a menor relativo ao SAT, a recorrente infringiu o artigo 32, inciso IV, § 5º, da Lei n.º 8.212/91 e artigo 225, inciso IV do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99, pois é obrigada a informar, mensalmente, ao INSS, por intermédio da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP, na forma por ele estabelecida, dados cadastrais, todos os fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações do interesse do Instituto, sendo que 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.

A multa referente ao descumprimento da obrigação acessória, que originou este auto de infração, estava contida no artigo 32, § 5º da Lei n.º 8.212/91 e artigo 284, inciso II, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99:

*Art.284. A infração ao disposto no inciso IV do caput do art. 225 sujeitará o responsável às seguintes penalidades administrativas:*

*I - valor equivalente a um multiplicador sobre o valor mínimo previsto no caput do art. 283, em função do número de segurados, pela não apresentação da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social, independentemente do recolhimento da contribuição, conforme quadro abaixo:*

0 a 5 segurados	½ valor mínimo
6 a 15 segurados	1 x o valor mínimo
16 a 50 segurados	2 x o valor mínimo
51 a 100 segurados	5 x o valor mínimo
101 a 500 segurados	10 x o valor mínimo
501 a 1000 segurados	20 x o valor mínimo
1001 a 5000 segurados	35 x o valor mínimo
Acima de 5000 segurados	50 x o valor mínimo

*II - cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no [inciso I](#), pela apresentação da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social com dados não correspondentes aos fatos geradores, seja em relação às bases de cálculo, seja em relação às informações que alterem o valor das contribuições, ou do valor que seria devido se não houvesse isenção ou substituição, quando se tratar de infração cometida por pessoa jurídica de direito privado beneficiante de assistência social em gozo de isenção das contribuições previdenciárias ou por empresa cujas contribuições incidentes sobre os respectivos fatos geradores tenham sido substituídas por outras; e ([Redação dada pelo Decreto nº 4.729, de 9/06/2003](#))*

*III - cinco por cento do valor mínimo previsto no caput do [art. 283](#), por campo com informações inexatas, incompletas ou omissas, limitada aos valores previstos no [inciso I](#), pela apresentação da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social com erro de preenchimento nos dados não relacionados aos fatos geradores.*

*§ 1º A multa de que trata o [inciso I](#), a partir do mês seguinte àquele em que o documento deveria ter sido entregue, sofrerá acréscimo de cinco por cento por mês calendário ou fração.*

*§ 2º O valor mínimo a que se refere o [inciso I](#) será o vigente na data da lavratura do auto-de-infração.*

Era considerado, por competência, o número total de segurados da empresa, para fins do limite máximo da multa, que era apurada por competência, somando-se os valores da contribuição não declarada, e seu valor total era o somatório dos valores apurados em cada uma das competências.

Entretanto, há que se observar a retroatividade benigna prevista no art. 106, inciso II do CTN. As multas em GFIP foram alteradas pela Medida Provisória nº 449 de 2008, que beneficiam o infrator. Foi acrescentado o art. 32-A à Lei nº 8.212, já na redação da Lei nº. 11.941/2009, nestas palavras:

*"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.”*

Conforme previsto no art. 106, inciso II do CTN, a lei aplica-se a ato ou fato pretérito, 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, no caso presente, há cabimento do art. 106, inciso II, alínea “c” do Código Tributário Nacional.

Por todo o exposto,

Voto pelo provimento parcial do recurso, para que a multa dos Autos de Infração de Obrigaçāo Principal –AIOP seja aplicada observando as disposições do artigo 35, II, da Lei n.º 8.212/91, na redação vigente à época dos fatos geradores para as competências até 11/2008, inclusive. Para o Auto de Infração de Obrigaçāo Acessória a multa aplicada deve ser

calculada considerando as disposições do artigo 32-A, inciso I, da Lei n.º 8.212/91, na redação da Lei n.º 11.941/2009.

Liege Lacroix Thomasi - Relatora

CÓPIA