



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

**Processo n°** 16024.000062/2010-63  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2402-003.942 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 18 de fevereiro de 2014  
**Matéria** INFRAÇÃO: GFIP; FATOS GERADORES  
**Recorrente** INSTITUTO EDUCACIONAL, ASSISTENCIAL E SOCIAL DE ITAPETININGA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Período de apuração: 01/09/2005 a 31/12/2008

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.

ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. IMUNIDADE. REQUISITOS LEGAIS. DESCUMPRIMENTO.

Para se gozar da imunidade prevista no art. 195, § 7º, da Constituição da República Federativa do Brasil, faz-se necessário o atendimento de todos os requisitos previstos no art. 55 da Lei 8.212/1991.

Somente estará imune (isenta) da quota patronal, na vigência do art. 55 da Lei 8.212/1991, a empresa que obtivesse o correspondente Ato Declaratório. O indeferimento do reconhecimento da isenção pleiteada, oriundo de regular processo administrativo, autoriza o lançamento das contribuições sociais.

ATO DE CANCELAMENTO DE ISENÇÃO. MATÉRIA *SUB JUDICE*. RENÚNCIA AO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FISCAL.

Em razão da decisão judicial se sobrepor à decisão administrativa, a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial, antes ou depois do lançamento, implica renúncia ao contencioso administrativo fiscal relativamente à matéria submetida ao Poder Judiciário.

O julgamento administrativo limitar-se-á à matéria diferenciada, concernente às questões distintas daquelas discutidas no processo judicial.

CERCEAMENTO DE DEFESA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Se o Relatório Fiscal e as demais peças dos autos demonstram de forma clara e precisa a origem do lançamento, não há que se falar em nulidade pela falta de caracterização do fato gerador da multa aplicada pelo descumprimento de obrigação acessória.

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

A lei aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

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

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer em parte do recurso para, na parte conhecida, dar provimento parcial para adequação da multa aplicada ao artigo 32-A da Lei nº 8.212, de 24/07/1991, caso mais benéfica.

Julio Cesar Vieira Gomes - Presidente

Ronaldo de Lima Macedo - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Julio Cesar Vieira Gomes, Carlos Henrique de Oliveira, Lourenço Ferreira do Prado, Ronaldo de Lima Macedo e Thiago Tabora Simões. Ausente, justificadamente, o conselheiro Nereu Miguel Ribeiro Domingues.

## Relatório

Trata-se de Auto de Infração lavrado com fundamento na inobservância da obrigação tributária acessória prevista no art. 32, inciso IV e § 5º, da Lei 8.212/1991, acrescentados pela Lei 9.528/1997, c/c o art. 225, inciso IV e § 4º, do Decreto 3.048/1999, que consiste em a empresa apresentar a Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP) com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, nas competências 09/2005 e 13/2008.

Segundo o Relatório Fiscal (fls. 06/08), a empresa informou em GFIP o código FPAS 639 - Entidade Filantrópica com Isenção, sem ter preenchido os requisitos básicos, pois não possuía o deferimento do pedido de isenção pelo INSS/Receita Federal do Brasil, o que lhe garantiria a isenção das contribuições previdenciárias e as destinadas as Entidades Terceiras. E em razão da utilização indevida do FPAS 639, automaticamente as contribuições devidas deixaram de ser informadas em GFIP. Já para o período anterior ao aqui lançado, de 01/2005 a 08/2005, fez constar corretamente o código FPAS 515.

Relata, ainda, que os valores das contribuições previdenciárias não declaradas estão discriminados no Anexo I, onde constam às competências, os valores das contribuições devidas, incidentes sobre remunerações pagas aos prestadores de serviços contribuintes individuais e segurados empregados, cujas bases de cálculo foram extraídas das GFIP e folhas de pagamento, apresentadas pela própria Autuada.

Em razão da infração constatada, a penalidade estava prevista no art. 32, parágrafo 5º, da Lei 8.212/1991, com a redação dada pela Lei 9.528/1997, e art. 284, inc. II, do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto 3.048/99, na redação do Decreto 4.729/03, e atualizada pela Portaria Interministerial MPS/MF nº 350, de 2009 (DOU de 05/01/2010).

Informa que o lançamento foi realizado já na vigência da Medida Provisória 449 de 03/12/2008, convertida na Lei 11.941/2009, a qual modificou a forma de cálculo da multa para a infração objeto deste lançamento. Assim, em obediência ao artigo 106, II, "c" do CTN e ao artigo 44, I da Lei 9.430/97, foi feito o comparativo entre os valores de multa apurados de acordo com a sistemática anterior e aqueles apurados pelo critério do artigo 35-A da Lei 8.212/91 (após a alteração pela MP 449/2008), verificando-se qual a mais benéfica ao contribuinte.

Os documentos examinados durante o procedimento fiscal foram folhas de pagamento (meio digital e impresso), GFIP, contabilidade (meio digital e impresso) e as Guias de Recolhimento da Previdência Social (GPS).

A ciência do lançamento fiscal ao sujeito passivo deu-se em 23/04/2010 (fl.01).

A autuada apresentou impugnação tempestiva (fls. 56/59), alegando, em síntese, que:

1. foi imputado todos os encargos decorrentes da perda da isenção tributária, o que merece reforma, diante do preenchimento dos requisitos aplicáveis à espécie, e aplicou-se a multa incorreta;
2. **Do Direito.** A autuação não pode prosperar, pois aplicou penalidade equivocada e mais severa, tendo em vista que calculou o número de segurados mensalmente, multiplicando-o em face do multiplicador previsto em Portaria citada. O valor devido não é cobrado por mês de competência, mas aplicada uma única vez, para evitar *bis in idem* sobre o fato punido. Transcreve dispositivos da Lei 8.212/1991, que não prevêem que será aplicada multa por mês de competência, tornando ilegal a cobrança feita mensalmente. Configurou-se violação ao princípio da estrita legalidade, eis que inexistente lei que imponha a penalidade por mês de competência. Macula o art. 150, inc. I, da CF e ao art. 97 do CTN, que transcreve. Não se pode aplicar mais de uma pena à mesma irregularidade, tendo em vista que somente se admite uma sanção para cada caso, exceto se a lei fosse expressa quanto a esse permissivo, o que não é o caso;
3. a manutenção da penalidade acessória deverá ser averiguada quando do julgamento do mérito da fiscalização, consistente na retirada indevida do benefício da isenção da Impugnante, que é entidade assistencial beneficente que congrega todos os requisitos exigidos pela legislação;
4. **Do Pedido.** Ante o exposto, requer a nulidade do auto de infração, tendo em vista a inobservância da norma aplicada.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em Ribeirão Preto/SP – por meio do Acórdão nº 14-35.323 da 6ª Turma da DRJ/RPO (fls. 62/72) – considerou o lançamento fiscal procedente em sua totalidade, eis que ele foi lavrado com pleno embasamento legal e observância às normas vigentes, não tendo a Defendente apresentado elementos ou fatos que pudessem ilidir a sua lavratura.

A Notificada apresentou recurso, manifestando seu inconformismo pela obrigatoriedade do recolhimento dos valores lançados e no mais efetua repetição das alegações da peça de impugnação, ressaltando que ela é uma entidade beneficente de assistência social.

A Agência da Receita Federal do Brasil (ARF) em Itapetininga/SP encaminha os autos ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) para processo e julgamento.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Ronaldo de Lima Macedo, Relator

Recurso tempestivo.

O presente lançamento fiscal decorre do fato de que a Recorrente apresentou a Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP) com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

Essas contribuições correspondentes a tais fatos geradores foram objetos das Notificações de números: AIOP 37.254.907-1 (processo 16024.000063/2010-16), AIOP 37.254.909-8 (processo 16024.000065/2010-05), AIOP 37.276.083-0 (processo 16024.000067/2010-96) e AIOP 37.276.085-6 (processo 16024.000069/2010-85). Estas notificações já foram devidamente julgadas no âmbito desta Corte Administrativa, por meio dos Acórdãos 2402-003.943, 2402-003.945, 2402-003.947 e 2402-003.949 (julgados na sessão de 18/02/2014). Com as decisões, os valores originários das contribuições sociais previdenciárias, não declarados em GFIP's, não sofreram alterações.

### **DO CONHECIMENTO DO RECURSO:**

O Recorrente alega fazer jus à imunidade (isenção) de contribuições sociais, prevista no art. 195, § 7º, da Constituição Federal, já que teria observado todos os requisitos do art. 55 da Lei 8.212/1991, inclusive teria demonstrado que o seu benefício de isenção lhe foi retirado por uma interpretação casuística do INSS sobre o inciso III do mencionado artigo, consubstanciado em Ato Cancelatório de Isenção.

Ocorre, contudo, que essa matéria não poderá ser conhecida por esta Corte Administrativa (CARF), uma vez que a Recorrente abdicou, tacitamente, de debatê-la na esfera administrativa ao ingressar com ação judicial perante à 4ª Vara Federal, no Tribunal Regional Federal da 1ª Região, processo nº 2005.34.00.0188826.

Observa-se que a citada ação judicial versa sobre a mesma matéria tratada nos ora debatidos Autos de Infração de Obrigação Principal, e que a decisão proferida na Instância Judicial subjuga qualquer outra exarada na esfera administrativa, adquirindo o atributo da coisa julgada formal e material. E, como a coisa julgada material opera efeitos dentro e fora do processo em que é produzida, isso tornará o conteúdo da decisão judicial imutável, estendendo os seus efeitos para este processo administrativo.

Logo, entende-se que tais questões não devem ser analisadas no presente processo, eis que a Recorrente abdicou-se da instância administrativa. Esse entendimento está em consonância com o art. 126, § 3º, da Lei 8.213/1991, abaixo transcrito:

*Art. 126. Das decisões do Instituto Nacional do Seguro Social-INSS nos processos de interesse dos beneficiários e dos contribuintes da Seguridade Social caberá recurso para o Conselho de Recursos da Previdência Social, conforme dispuser o Regulamento. (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 1997)*

(...)

**§ 3º A propositura, pelo beneficiário ou contribuinte, de ação que tenha por objeto idêntico pedido sobre o qual versa o processo administrativo importa renúncia ao direito de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso interposto.**  
(Incluído pela Lei nº 9.711, de 20.11.98) (g.n.)

Nesse mesmo sentido, esta Corte Administrativa (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF) pronunciou-se por meio do Enunciado nº 1 de Súmula Vinculante (Portaria do Ministério da Fazenda nº 383, de 14/07/2010), nos seguintes termos:

***Súmula CARF nº 1: Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.***

Diante desse quadro, versando a Demanda Judicial., processo nº 2005.34.00.0188826, sobre a imunidade (isenção) de contribuições previdenciárias a que supostamente teria direito a entidade Recorrente, inviável se torna o seu conhecimento por esta Corte, que restringirá sua apreciação e julgamento, tão-somente, sobre as questões não incluídas na ação judicial em relevo. Assim, não serão apreciadas neste processo as questões pontuadas no Ato Cancelatório de Isenção, bem como não será analisado se houve ou não uma interpretação equivocada do INSS sobre o inciso III do art. 55 da Lei 8.212/1991, no momento em que houve cessão de mão de obra para a Prefeitura Municipal de Itapetininga.

Com isso, faremos análise apenas das matérias não submetidas ao processamento e análise do Poder Judiciário, conforme a regra estampada no art. 126, §3º, da Lei 8.213/1991, bem como atendimento aos princípios da eficiência e da economia processual.

Cumprir registrar que o pedido formulado na ação judicial pela Recorrente foi julgado improcedente em 1ª Instância, conforme sentença proferida em 19/10/2007. Inconformada, a entidade ora Recorrente apelou dessa sentença, porém, o Tribunal Regional Federal da 1ª Região, por unanimidade, negou provimento à apelação, conforme Acórdão publicado a fl. 765 do eDJF1, de 09/10/2009. Insatisfeita, a entidade opôs Embargos de Declaração, os quais foram acolhidos, mas sem efeitos modificativos, sendo mantidos os termos do Acórdão Embargado.

Presentes os demais requisitos de admissibilidade do recurso, dele conheço parcialmente.

### **DAS PRELIMINARES:**

**A Recorrente alega que não consta no lançamento fiscal a necessária e adequada descrição dos fatos e motivação da autuação, existindo dúvidas quanto ao lançamento, o qual, diante de tais irregularidades, deve ser declarado nulo.**

Tal alegação não será acatada, pois os elementos probatórios que compõem os autos são suficientes para a perfeita compreensão do fato gerador, que é o descumprimento de obrigação tributária acessória, conforme ficou nitidamente demonstrado no Relatório Fiscal da Infração (fls. 06/08), nos seguintes termos:

“[...] 1. Em ação fiscal desenvolvida na Entidade acima identificada, constatou-se que a mesma apresentou GFIP - Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações a Previdência Social, no período de 09/2005 a 12/2008, com as seguintes informações inexatas, código FPAS 639 - Entidade Filantrópica com Isenção, e Código Pagamento GPS - 2305, sem a mesma ter preenchido os requisitos básicos para tanto, ou seja, a Entidade não possuía, o deferimento do pedido de isenção pelo INSS/Receita Federal, o que lhe garantiria a isenção das contribuições previdenciárias patronais e de terceiros. Desta forma as GFIP apresentadas deixaram de informar as contribuições devidas pela empresa relativa à cota patronal bem como as contribuições devidas aos terceiros.

2. Os valores das contribuições previdenciárias não declaradas em função do procedimento acima descrito estão discriminados na planilha, denominada de ANEXO I, onde constam as competências, os valores das contribuições previdenciárias devidas, incidentes sobre remunerações pagas aos prestadores de serviços contribuintes individuais e aos segurados empregados da entidade, cujas bases de cálculo foram extraídas das GFIPs e das folhas de pagamento do período, apresentadas pela empresa. [...]”

Verifica-se ainda que o lançamento fiscal ora analisado atende aos pressupostos essenciais para sua lavratura, contendo de forma clara os elementos necessários para a sua configuração e caracterização. Com isso, não há que se falar em vícios no lançamento fiscal, eis que estão estabelecidos de forma transparente nos autos (fls. 01/60) todos os seus requisitos legais, conforme preconizam o art. 142 do CTN e o art. 10 do Decreto 70.235/1972, tais como: local e data da lavratura; caracterização da ocorrência da situação fática da obrigação tributária (fato gerador); determinação da matéria tributável; montante da multa aplicada; identificação do sujeito passivo; determinação da exigência tributária e intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de 30 dias; disposição legal infringida e aplicação das penalidades cabíveis; dentre outros.

**Lei 5.172/1966 – Código Tributário Nacional (CTN):**

*Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.*

*Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:*

*I - a qualificação do atuado;*

*II - o local, a data e a hora da lavratura;*

*III - a descrição do fato;*

*IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;*

*V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;*

*VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.*

Além disso – nos Termos de Intimação para Apresentação de Documentos/Termos de Intimação Fiscal (TIAD/TIF) (fls. 13/17) e no Termo de Encerramento do Procedimento Fiscal - TEPF (fls. 18) –, todos assinados por representantes da empresa, constam a documentação utilizada para caracterizar e concretizar a hipótese fática do fato gerador da obrigação tributária acessória e a informação de que o sujeito passivo recebeu toda a documentação utilizada para configuração dos valores lançados no presente lançamento fiscal. Posteriormente, isso foi confirmado pelo Relatório Fiscal de fls. 06/08.

Com isso, ao contrário do que afirma a Recorrente, o lançamento fiscal foi lavrado de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam a matéria, tendo o agente fiscal demonstrado, de forma clara e precisa, a ocorrência do fato gerador da multa aplicada, fazendo constar nos relatórios que o compõem (fls. 01/60) os fundamentos legais que amparam o procedimento adotado e as rubricas lançadas.

Logo, essas alegações da Recorrente de nulidade do lançamento fiscal são genéricas, ineficientes e inócuas, não se permitindo configurar qualquer nulidade e não serão acatadas.

**Com relação à questão da discussão acerca da imunidade prevista no art. 195, § 7º, da Constituição Federal**, observa-se que o texto constitucional remeteu à lei o estabelecimento das condições necessárias para a obtenção da isenção de contribuições sociais pelas entidades consideradas de assistência social.

O art. 55 da Lei 8.212/1991 veio regulamentar a matéria, estabelecendo os diversos requisitos a serem cumpridos pelas entidades consideradas de assistência social, a fim de obterem isenção da cota patronal, dispondo, em seu § 1º, a obrigatoriedade de se requerer o referido benefício no INSS.

É importante frisar que, no ordenamento jurídico, há a imposição de certos requisitos para que uma entidade venha gozar de isenção/imunidade das contribuições previdenciárias, o que não logrou a empresa Recorrente comprovar.

De sorte que, no caso dos autos, ao contrário do que entendeu a Recorrente, a caracterização da imunidade não depende apenas a empresa ser titulada no Estatuto Social como entidade beneficente, conforme posto na peça recursal, mas ela deverá atender todos os requisitos estabelecidos no art. 55 da Lei 8.212/1991 para usufruir a imunidade aqui tratada, inclusive deverá ser portadora do Certificado e do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS), e seja reconhecida como de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito federal ou municipal. Além disso, para fazer jus ao aludido benefício, é imposta à entidade a obrigação de atender, cumulativamente, ao disposto no art. 55 da Lei 8.212/1991.

O art. 55 da Lei 8.212/1991 estabelecia os seguintes requisitos:

*Art. 55. Fica isenta das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 desta Lei a entidade beneficente de assistência social que atenda aos seguintes requisitos cumulativamente:*

***I - seja reconhecida como de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou municipal;***

***II - seja portadora do Certificado e do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos;***

***III - promova, gratuitamente e em caráter exclusivo, a assistência social beneficente a pessoas carentes, em especial a crianças, adolescentes, idosos e portadores de deficiência;***

*IV - não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores, remuneração e não usufruam vantagens ou benefícios a qualquer título;*

*V - aplique integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais apresentando, anualmente ao órgão do INSS competente, relatório circunstanciado de suas atividades.*

*§ 1º Ressalvados os direitos adquiridos, a isenção de que trata este artigo será requerida ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, que terá o prazo de 30 (trinta) dias para despachar o pedido.*

*§ 2º A isenção de que trata este artigo não abrange empresa ou entidade que, tendo personalidade jurídica própria, seja mantida por outra que esteja no exercício da isenção.*

*§ 3º Para os fins deste artigo, entende-se por assistência social beneficente a prestação gratuita de benefícios e serviços a quem dela necessitar.*

*§ 4º O Instituto Nacional do Seguro Social - INSS cancelará a isenção se verificado o descumprimento do disposto neste artigo.*

*§ 5º Considera-se também de assistência social beneficente, para os fins deste artigo, a oferta e a efetiva prestação de serviços de pelo menos sessenta por cento ao Sistema Único de Saúde, nos termos do regulamento.*

No caso dos autos, a Recorrente teve seu direito à imunidade indeferido por meio do Ato Cancelatório de Isenção de Contribuições Sociais, com fundamento no descumprimento do disposto no inciso III do artigo 55 da Lei 8.212/1991, eis que, com base no parecer o Parecer/CJ nº 3.272/2004, constatou-se que os convênios firmados com Prefeituras Municipais, para o desenvolvimento de ações compartilhadas na área da saúde pública, enquadravam-se como serviços executados mediante cessão de mão de obra.

Em razão do citado indeferimento do pedido de imunidade condicionada, a Recorrente propôs ação judicial perante a Justiça Federal (processo nº 2005.34.00.0188826), visando obter à sua condição de entidade imune reconhecida nos termos do art. 55 da Lei 8.212/1991.

Nesse contestado fático, mesmo não estando amparada pela imunidade prevista no art. 195, § 7º, da Constituição Federal, a Recorrente informou nas GFIP, competências 09/2005 a 13/2008, o código FPAS 639, que é específico e exclusivo às Entidades Filantrópicas com Isenção (imune) devidamente reconhecida.

Em razão da utilização do código FPAS 639, e não o FPAS 515, que seria o correto, o sistema automático de cobrança deixou de calcular as referidas contribuições constante dos incisos I, II e III do art. 22 da Lei 8.212/1991, bem com as contribuições devidas a outras entidades e fundos (Terceiros).

Como a Recorrente não comprovou o cumprimento dos requisitos insertos no inciso III do art. 55 da Lei 8.212/1991, não pode estar amparada pela “isenção/imunidade”, devendo pois recolher as contribuições inadimplidas lançadas no presente processo, a qual competia, além da verificação do preenchimento dos requisitos exigidos em lei, o reconhecimento do direito à isenção das contribuições previdenciárias mediante emissão de ato administrativo declaratório pelo INSS.

Dessa forma, não há como se acolher a pretensão da Recorrente, para reconhecer sua imunidade relativamente às contribuições à Seguridade Social, pois estando o artigo 55 da Lei 8.212/1991 em perfeita consonância com as disposições constitucionais, e considerando que as exigências ali contidas não foram observadas, fica a empresa obrigada ao recolhimento das contribuições a seu cargo, previstas no artigo 22 da mesma lei, bem como, ao recolhimento das contribuições devidas pelos segurados a seu serviço, nos termos do artigo 30, da referida lei e, de igual modo, efetuar o recolhimento das contribuições devidas às entidades e fundos (chamados de Terceiros).

### **DO MÉRITO:**

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

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

Verifica-se que a Recorrente não informou ao Fisco, por intermédio da Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP), todos os fatos geradores das contribuições previdenciárias, relativas à remuneração dos segurados empregados e contribuintes individuais, para as competências 09/2005 a 13/2008, conforme planilhas de fls. 10/12 e ANEXO I (fl. 09).

Os valores da remuneração dos segurados foram devidamente delineados nas Notificações de números: AIOP 37.254.907-1 (processo 16024.000063/2010-16); AIOP 37.254.909-8 (processo 16024.000065/2010-05); AIOP 37.276.083-0 (processo 16024.000067/2010-96); e AIOP 37.276.085-6 (processo 16024.000069/2010-85).

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

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

*Art. 32. A empresa é também obrigada a:*

(...)

*IV - informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, por intermédio de documento a ser definido em regulamento, dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS.*

(...)

*§ 5º A apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no parágrafo anterior. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).*

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

**Decreto 3.048/1999 – Regulamento da Previdência Social:**

*Art. 225. A empresa é também obrigada a:*

(...)

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

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

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

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

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

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

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

**Dentro desse contexto fático**, depreende-se do art. 113 do CTN que a obrigação tributária é principal ou acessória e pela natureza instrumental da obrigação acessória, ela não necessariamente está ligada a uma obrigação principal e decorre de cada circunstância fática praticada pela Recorrente, que será verificada no procedimento de Auditoria Fiscal. Em face de sua inobservância, há a imposição de sanção específica disposta na legislação nos termos do art. 115 também do CTN.

**Código Tributário Nacional (CTN) – Lei 5.172/1966:**

*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.** (g.n.)

As obrigações acessórias são estabelecidas no interesse da arrecadação e da fiscalização de tributos, de forma que visam facilitar a apuração dos tributos devidos. Elas, independente do prejuízo ou não causado ao erário, devem ser cumpridas no prazo e forma fixados na legislação.

Assim, constata-se que as demais alegações expostas na peça recursal reproduzem os mesmos fundamentos espostos na defesa relativa ao lançamento da obrigação previdenciária principal, constituída nos Autos dos processos: 16024.000063/2010-16; 16024.000065/2010-05; 16024.000067/2010-96 e 16024.000069/2010-85. Após essas

considerações, informo que as conclusões acerca dos argumentos da peça recursal – concernente ao descumprimento da obrigação acessória, no que forem coincidentes, especificamente com relação à prestação do serviços pelos segurados a Recorrente –, foram devidamente enfrentadas, quando da análise do processo da obrigação principal.

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

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

*(...)*

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

Esses processos (16024.000063/2010-16; 16024.000065/2010-05; 16024.000067/2010-96 e 16024.000069/2010-85) assentaram em suas ementas os seguintes termos:

*“[...] LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. AUTO DE INFRAÇÃO. NOMEM IURIS. IRRELEVÂNCIA.*

*Nas ordens da Secretaria da Receita Federal do Brasil, é o Auto de Infração o documento constitutivo de crédito tributário previdenciário, inclusive o relativo à multa aplicada em decorrência do descumprimento de obrigação acessória, lavrado por AFRFB.*

*CERCEAMENTO DE DEFESA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.*

*Se o Relatório Fiscal e as demais peças dos autos demonstram de forma clara e precisa a origem do lançamento, não há que se falar em nulidade pela falta de caracterização dos fatos geradores incidentes sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados empregados e contribuintes individuais.*

*RELAÇÃO OBRIGACIONAL TRIBUTÁRIA. SUJEITO PASSIVO. CONTRIBUINTE.*

*Considera-se Contribuinte a pessoa física ou jurídica que, tendo relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária descrita em lei, efetivamente o realiza.*

*As convenções particulares relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos não podem ser opostas à Fazenda Pública para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.*

*Recurso Voluntário Provido em Parte.*

(processo 16024.000063/2010-16, AIOP 37.254.907-1) [...]”.

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

Assim, quanto à multa aplicada, vale ressaltar a superveniência da Lei 11.941/2009. Para tanto, inseriu o art. 32-A na Lei 8.212/1991, o qual dispõe o seguinte:

*Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Considerando o grau de retroatividade média da norma previsto no art. 106, inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional (CTN)<sup>1</sup>, transcrito abaixo, há que se verificar a situação mais favorável ao sujeito passivo, face às alterações trazidas.

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 sua 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

<sup>1</sup> CTN:

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

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado: (...)

Documento assinado digitalmente em 12/03/2014 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 12/03/2014 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 20/03/2014 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES

Impresso em 27/03/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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<sup>2</sup> da mesma lei.

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:**

Voto no sentido de CONHECER, **em parte**, do recurso e, na parte conhecida, **DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL** para reconhecer que seja recalculada a multa, se mais benéfica ao contribuinte, de acordo com o disciplinado no art. 32-A da Lei 8.212/1991, nos termos do voto.

Ronaldo de Lima Macedo.

---

<sup>2</sup> 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.