



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

Processo nº 16045.000134/2007-29
Recurso nº 260.464 Voluntário
Acórdão nº 2302-00.990 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de abril de 2011
Matéria OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS - AI CFL 68
Recorrente INSTITUTO EDUCACIONAL EDUCERE LTDA - EPP
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do Fato Gerador: 29/06/2006

AUTO DE INFRAÇÃO. CFL 68. ENTREGA DE GFIP COM OMISSÕES OU INCORREÇÕES.

Constitui infração à legislação previdenciária a entrega de GFIP com omissão de informações relativas a fatos geradores de contribuições previdenciárias.

AUTO DE INFRAÇÃO. GFIP. CFL 68. ART. 32-A DA LEI Nº 8212/91. RETROATIVIDADE BENIGNA.

As multas decorrentes de entrega de GFIP com incorreções ou omissões foram alteradas pela Medida Provisória nº 449/2008, a qual fez acrescentar o art. 32-A à Lei nº 8.212/91.

Incidência da retroatividade benigna encartada no art. 106, II, 'c' do CTN, sempre que a norma posterior cominar ao infrator penalidade menos severa que aquela prevista na lei vigente ao tempo da prática da infração autuada.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade em conceder provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que integram o

presente julgado. A multa deve ser calculada considerando as disposições da Medida Provisória nº 449 de 2008, mais precisamente o art. 32-A, inciso II, que na conversão pela Lei nº 11.941 foi renumerado para o art. 32-A, inciso I da Lei nº 8.212 de 1991.

Marco André Ramos Vieira - Presidente.

Assinado digitalmente em 25/04/2011 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, 09/05/2011 por MARCO ANDRE RAMOS VIEIRA

Autenticado digitalmente em 25/04/2011 por ARLINDO DA COSTA E SILVA
Emitido em 17/05/2011 pelo Ministério da Fazenda

Arlindo da Costa e Silva - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marco André Ramos Vieira (Presidente de Turma), Manoel Coelho Arruda Junior (Vice-presidente de turma), Liége Lacroix Thomasi, Adriana Sato e Arlindo da Costa e Silva.

Ausência momentânea: Thiago d'Avila Melo Fernandes.

Relatório

Período de apuração: Março/2003 a Março/2004.

Data da lavratura do Auto de Infração : 29/06/2006.

Trata-se de auto de infração decorrente do descumprimento de obrigações acessórias previstas no inciso IV do art. 32 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, lavrado em desfavor do Recorrente, em razão de não haver sido informado nas GFIP todos os valores pagos aos segurados empregados e contribuintes individuais a seu serviço, no período de 03/2003 a 03/2004, conforme descrito no Relatório Fiscal a fl. 11 e anexos.

CFL - 68

Apresentar a empresa GFIP/GRFP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, 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 (Entidade Beneficente) ou substituição (SIMPLES, Clube de Futebol, produção rural) – Art. 284, II na redação do Dec.4.729, de 09/06/2003.

Consigna o auditor fiscal autuante em seus anexos :

- a) Anexo I - Diferenças de salário de contribuição apurados diretamente nas folhas de pagamento e GFIP;
- b) Anexo II - Diferença de contribuição a cargo de segurados coletados nas folhas de pagamento e GFIP;
- c) Anexo III - Pagamentos efetuados a contribuintes individuais a título de *pro labore*.

Em todas as competências o número de trabalhadores se enquadrou na faixa de 16 a 50 segurados. Ademais, não constam Autos de Infração lavrados em ações fiscais anteriores, tampouco circunstâncias agravantes.

Registre-se ser a empresa em destaque optante do Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES.

Irresignado com o supracitado lançamento tributário, o sujeito passivo apresentou impugnação a fls. 34/37.

A Seção do Contencioso Administrativo da Delegacia da Receita Previdenciária em São José dos Campos/SP baixou o feito em diligência visando a esclarecer pontos controvertidos no lançamento, conforme Despacho a fl. 49.

Informação fiscal a fls. 51/57.

Promovida a ciência da referida Informação Fiscal ao sujeito passivo, este se manifestou a fls. 77/80.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campinas/SP lavrou Decisão Administrativa a fls. 82/84, julgando procedente a autuação e mantendo o crédito tributário em sua integralidade.

O Sujeito Passivo foi cientificado da decisão de 1ª Instância no dia 21 de fevereiro de 2008, conforme Aviso de Recebimento – AR, a fl. 87.

Inconformada com a decisão exarada pelo órgão administrativo julgador *a quo*, o ora recorrente interpôs recurso voluntário, a fls. 91/94, respaldando sua contrariedade em argumentação desenvolvida nos seguintes termos:

- Que o não poderia corrigir aquilo que está correto. Aduz que, se está nos autos que a agente fiscal retirou os documentos, emitindo os respectivos recibos, então, qual fato justificaria a redundância na apresentação dos documentos no prazo de defesa;
- Que o Acórdão nº 05.19.237 corrobora as divergências apontadas em várias fases da ação fiscal, aduzindo não serem admissíveis decisões e fundamentações diferentes nos julgados, “*sob pena de instauração do inaceitável e repudiável dois pesos e duas medidas*”.

Ao fim, requer que seja anulado o presente lançamento.

Relatados sumariamente os fatos relevantes.

Voto

Conselheiro Arlindo da Costa e Silva, Relator.

1. DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

O sujeito passivo foi válida e eficazmente cientificado da decisão recorrida no dia 21 de fevereiro de 2008. Havendo sido o recurso voluntário protocolado no dia 17 de março do mesmo ano, há que se reconhecer a tempestividade do recurso interposto.

Estando presentes os demais requisitos de admissibilidade do Recurso Voluntário, dele conheço.

Ante a inexistência de questões preliminares, passamos diretamente ao exame do mérito.

2. DO MÉRITO

Cumpre inicialmente assentar que não serão objeto de apreciação por este Colegiado as matérias não expressamente contestadas pelo Recorrente, as quais se presumirão verdadeiras.

2.1. DAS RAZÕES DO RECURSO.

O Recorrente concentra seu inconformismo na alegação de que não poderia corrigir aquilo que está correto. Aduz que, se está nos autos que a agente fiscal retirou os documentos emitindo os respectivos recibos, então, qual fato justificaria a redundância na apresentação dos documentos no prazo de defesa.

Pondera, ainda, na mesma toada, que o Acórdão nº 05.19.237 corrobora as divergências apontadas em varias fases da ação fiscal, argumentando não serem admissíveis decisões e fundamentações diferentes nos julgados, “sob pena de instauração de inaceitável e repudiável dois pesos e duas medidas”.

Se nos antolha haverem sido as alegações acima expendidas postadas neste Recurso Voluntário por mero engano, uma vez que não guardam qualquer relação de pertinência com os lançamentos aviados no Auto de Infração sobre o qual ora nos debruçamos.

O vertente Auto de Infração trata do descumprimento de obrigações acessórias previstas no inciso IV do art. 32 da Lei nº 8.212/91, lavrado em desfavor do Recorrente, em razão de não haver sido informado nas GFIP, no período de 03/2003 a 03/2004, os seguintes fatos geradores de contribuições previdenciárias:

- a) Diferenças de salário de contribuição, apurados diretamente nas folhas de pagamento e GFIP, conforme anexo I, a fls. 13/14;

- b) Diferenças de contribuição a cargo de segurados, coletadas nas folhas de pagamento e GFIP, conforme anexo II, a fls. 15/16;
- c) Pagamentos efetuados a contribuintes individuais a título de *pro labore*, conforme anexo III, a fl. 17;

A multa aplicada correspondente a 100% do valor da contribuição não declarada, limitada aos valores constantes no parágrafo §4º do art.32 da Lei 8.212/91 em função do número de segurados a seu serviço, *in casu*, na faixa de 16 a 50 segurados, em cada competência, que corresponde a 2 vezes o valor mínimo, equivalente a R\$ 2.313,66 na data de autuação, conforme destacado no Relatório Fiscal de Aplicação da multa a fl. 12, e na memória de cálculo aviada no anexo IV, a fl. 18.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

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

(...)

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. (Inciso acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

(...)

§4º A não apresentação do documento previsto no inciso IV, independentemente do recolhimento da contribuição, sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente a multa variável equivalente a um multiplicador sobre o valor mínimo previsto no art. 92, em função do número de segurados, conforme quadro abaixo: (Parágrafo e tabela acrescentados pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

<i>0 a 5 segurados</i>	<i>1/2 valor mínimo</i>
<i>6 a 15 segurados</i>	<i>1 x o valor mínimo</i>
<i>16 a 50 segurados</i>	<i>2 x o valor mínimo</i>
<i>51 a 100 segurados</i>	<i>5 x o valor mínimo</i>
<i>101 a 500 segurados</i>	<i>10 x o valor mínimo</i>
<i>501 a 1000 segurados</i>	<i>20 x o valor mínimo</i>
<i>1001 a 5000 segurados</i>	<i>35 x o valor mínimo</i>
<i>acima de 5000 segurados</i>	<i>50 x o valor mínimo</i>

§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). (grifos nossos) v

A vertente autuação não guarda vinculação alguma, nem mesmo indireta, a qualquer obrigação instrumental de apresentação objetiva de documentos. Ao contrário. Verificou-se através do exame da documentação apresentada pela empresa que esta não houvera informado em GFIP todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias, violando a obrigação tributária acessória prevista no art. 32, IV da Lei nº 8.212/91, conduta omissiva essa que sujeita o infrator à penalidade pecuniária prevista no §5º do mesmo dispositivo legal suso aludido.

As matérias aventadas pelo Recorrente em seu instrumento recursal versam sobre matérias que não integram o litígio instaurado, neste processo, pela impugnação específica, tampouco se prestam à solução da presente contestação.

Faz-se mister também acrescentar que o acórdão nº 05.19.237, referido pelo Recorrente, faz menção a um Auto de Infração, cuja penalidade imposta ao Recorrente foi relevada diretamente pela autoridade fazendária, em razão de ele ser primário, de não haver incorrido em nenhuma circunstância agravante, de ter efetivamente comprovado a correção da falta ensejadora da atuação no prazo normativo e neste, ter formulado pedido para o agraciamento de tal benefício.

No vertente processo, o Recorrente não logrou coligir aos autos qualquer indício de prova material de que tenha efetivamente corrigido a falta no prazo normativo e, cumulativamente, ter efetuado, no prazo de defesa, pedido formal para a relevação da multa ora aplicada.

Conforme já destacado nos parágrafos precedentes, o lançamento em debate limita-se à imputação, ao Recorrente, de penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação tributária acessória prevista no art. 32, IV da Lei nº 8.212/91, consistente na não declaração em GFIP dos fatos geradores arrolados nos Anexos I, II e III, a fls. 13/17.

Quanto a esses fatos, o Recorrente não ofereceu, em seu bloqueio recursal, qualquer alegação apta a desconstituir, modificar ou extinguir o direito do fisco, limitando-se a gravitar em torno de argumentações absolutamente distantes e distintas dos elementos que compõe o cerne do Auto de Infração em apreço, não logrando, por conseguinte, afastar a presunção de legalidade, legitimidade e veracidade do ato administrativo que ora se discute e, assim, estancar os efeitos jurídicos do presente lançamento.

3.2. DA RETROATIVIDADE BENIGNA

As normas jurídicas que disciplinavam a cominação de penalidades decorrentes da não entrega de GFIP ou de sua entrega contendo incorreções, foram alteradas pela Lei nº 11.941/2009, produto da conversão da Medida Provisória nº 449/2008. Tais modificações legislativas resultaram na aplicação de sanções que se mostraram mais benéficas ao infrator que aquelas então derogadas.

Nesse panorama, a supracitada Lei federal revogou o §4º do art. 32 da Lei nº 8.212/91, fazendo introduzir no bojo desse mesmo Diploma Legal o art. 32-A, *ad litteris et verbis*:

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

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 11.941/2009).

*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 11.941/2009). (grifos nossos)*

§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 11.941/2009).

§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 11.941/2009).

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

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

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 11.941/2009).

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

Originariamente, a conduta infracional consistente em apresentar GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores era punível com pena pecuniária correspondente a cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no parágrafo 4º do artigo 32 da Lei nº 8.212/91. A Medida Provisória nº 449/2009, convertida na Lei nº 11.941/2009, alterou a memória de cálculo da penalidade em tela, passando a impor a multa de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de dez informações incorretas ou omissas, mantendo inalterada a tipificação legal da conduta punível.

A multa acima delineada será aplicada ao infrator independentemente de este ter promovido ou não o recolhimento das contribuições previdenciárias correspondentes, a teor do inciso I do art. 32-A acima transcrito, fato que demonstra tratar-se a ora discutida imputação de penalidade pelo descumprimento de obrigação instrumental acessória. Assim, a sua mera

inobservância consubstancia-se infração e implica a imposição de penalidade pecuniária, em atenção às disposições estampadas no art. 113, §3º do CTN.

A Secretaria da Receita Federal do Brasil editou a Instrução Normativa RFB nº 1.027, de 22 de abril de 2010, que assim dispôs em seu artigo 4º:

Art. 4º A Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, passa a vigorar acrescida do art. 476-A:

Art. 476-A. No caso de lançamento de ofício relativo a fatos geradores ocorridos:

I - até 30 de novembro de 2008, deverá ser aplicada a penalidade mais benéfica conforme disposto na alínea “c” do inciso II do art. 106 da Lei nº 5.172, de 1966 (CTN), cuja análise será realizada pela comparação entre os seguintes valores:

a) somatório das multas aplicadas por descumprimento de obrigação principal, nos moldes do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009, e das aplicadas pelo descumprimento de obrigações acessórias, nos moldes dos §§ 4º, 5º e 6º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009; e

b) multa aplicada de ofício nos termos do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009.

II - a partir de 1º de dezembro de 2008, aplicam-se as multas previstas no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

§ 1º Caso as multas previstas nos §§ 4º, 5º e 6º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, tenham sido aplicadas isoladamente, sem a imposição de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal, deverão ser comparadas com as penalidades previstas no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.

§2º A comparação de que trata este artigo não será feita no caso de entrega de GFIP com atraso, por se tratar de conduta para a qual não havia antes penalidade prevista.

Mostra-se flagrante que a citada IN RFB nº 1.027/2010 extrapolou os limites da lei, inovando o ordenamento jurídico. Nos termos do art. 97 do CTN, somente a lei formal pode dispor sobre a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, e tratar de hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do §3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

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

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

A alínea 'a' do inciso I do art. 476-A da Instrução Normativa RFB nº 971/2009, acrescentado pela IN RFB nº 1.027/2010, é tendente a excluir, sem previsão de lei formal, penalidade pecuniária imposta pelo descumprimento de obrigação acessória nos casos em que a multa de ofício aplicada pelo descumprimento de obrigação principal for mais benéfica ao infrator. Tal hipótese não se enquadra, de forma alguma, na situação de retroatividade benigna prevista pelo art. 106, II, 'c' do CTN, pois emprega como parâmetros de comparação penalidades de natureza jurídica diversa, uma pelo descumprimento de obrigação principal e a outra, pelo de obrigação acessória.

Como é de sabença universal, a incidência de ambas as penalidades são independentes entre si, pois que a aplicação de uma não afasta a incidência da outra e vice-versa. Nesse contexto, não se trata de retroatividade da lei mais benéfica, mas, sim, de dispensa de penalidade pecuniária estabelecida mediante Instrução Normativa, favor tributário que somente poderia emergir da lei formal, a teor do inciso VI, *in fine*, do art. 97 do CTN.

Vislumbra-se inaplicável, portanto, a referida IN RFB nº 1.027/2010, por ser flagrantemente ilegal. Como demonstrado, é possível a aplicação da multa isolada em GFIP, independentemente de o contribuinte ter promovido o recolhimento do tributo correspondente, conforme assentado no art. 32-A da Lei nº 8.212/91.

Uma vez que a penalidade pelo descumprimento de obrigação acessória encontra-se prevista em lei, somente o Poder Legislativo dispõe de competência para dela dispor. A legislação complementar, na forma de Instrução Normativa, emanada do Poder Executivo, extrapola os limites de sua competência concedendo anistia para exclusão de

crédito tributário, em violação às disposições insculpidas no §6º do art. 150 da CF/88, o qual exige lei em sentido estrito.

Nesse contexto, afastada por ilegalidade a norma estatuída pela IN RFB nº 1.027/2010, por representar a novel legislação encartada no art. 32-A da Lei nº 8.212/91 um benefício ao contribuinte, verifica-se a incidência do preceito encartado na alínea 'c' do inciso II do art. 106 do CTN, devendo ser observada a retroatividade benigna, sempre que a multa decorrente da sistemática de cálculo realizada na forma prevista no art. 32-A da Lei nº 8.212/91 cominar ao Sujeito Passivo uma penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da ocorrência da infração.

Assim, tratando-se o presente caso de hipótese de entrega de GFIP contendo informações incorretas ou com omissão de informações, deverá ser aplicada a penalidade prevista no inciso I do art. 32-A da Lei nº 8.212/91, se esta se mostrar mais benéfica ao Recorrente.

4. CONCLUSÃO:

Pelos motivos expendidos, CONHEÇO do Recurso Voluntário para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, devendo a penalidade ser recalculada tomando-se em consideração as disposições inscritas no art. 32-A, I da Lei nº 8.212/91, inserido pela Medida Provisória nº 449/2008, somente na estrita hipótese de o valor multa assim calculado se mostrar menos gravoso ao Recorrente, em atenção ao princípio da retroatividade benigna prevista no art. 106, II, 'c' do CTN.

É como voto.

Arlindo da Costa e Silva