



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

**Processo n°** 17883.000276/2008-68  
**Recurso n°** 000.000 Voluntário  
**Acórdão n°** 2403-000.512 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 14 de abril de 2011  
**Matéria** OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA  
**Recorrente** BMB MODE CENTER INDÚSTRIA COMÉRCIO E SERVIÇOS LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - AUTO DE INFRAÇÃO - GFIP - APRESENTAÇÃO DE GFIP COM DADOS NÃO CORRESPONDENTES AOS FATOS GERADORES DE TODAS AS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS

Constitui infração, punível na forma da Lei, apresentar a empresa a Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP, com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

A inobservância da obrigação tributária acessória é fato gerador do auto-de-infração, o qual se constitui, principalmente, em forma de exigir que a obrigação seja cumprida; obrigação que tem por finalidade auxiliar o INSS na administração previdenciária.

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - INOBSERVÂNCIA DE PRECEITO FUNDAMENTAL À VALIDADE DO LANÇAMENTO - INOCORRÊNCIA.

Tendo o fiscal autuante demonstrado de forma clara e precisa os fatos que suportaram o lançamento, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e do contraditório, bem como em observância aos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, nos termos da legislação de regência, especialmente artigo 142 do CTN, não há que se falar em nulidade do lançamento.

CUSTEIO - AUTO DE INFRAÇÃO - ARTIGO 32, IV, § 5º, LEI Nº 8.212/91 - APLICAÇÃO DO ART. 32, IV, LEI Nº 8.212/91 C/C ART. 32-A, LEI Nº 8.212/91 - PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENÉFICA - ATO NÃO DEFINITIVAMENTE JULGADO - ART. 106, II, C, CTN

Conforme determinação do art. 106, II, c do Código Tributário Nacional - 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.

Desta forma, há que se observar qual das seguintes situações resulta mais favorável ao contribuinte, conforme o art. 106, II, c, CTN: (a) a norma anterior, com a multa prevista no art. 32, inciso IV, Lei nº 8.212/1991 c/c art. 32, § 5º, Lei nº 8.212/1991 ou (b) a norma atual, nos termos do art. 32, inciso IV, Lei nº 8.212/1991 c/c o art. 32-A, Lei nº 8.212/1991, na redação dada pela Lei 11.941/2009.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade votos, em dar provimento parcial ao recurso, para que se recalcule o valor da multa, se mais benéfico ao contribuinte, de acordo com o disciplinado no art. 32-A da Lei 8.212/91, na redação dada pela Lei 11.941/2009.

Carlos Alberto Mees Stringari - Presidente

Paulo Maurício Pinheiro Monteiro - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Carlos Alberto Mees Stringari, Ivacir Júlio de Souza, Paulo Maurício Pinheiro Monteiro, Marcelo Magalhães Peixoto, Renato Coelho Borelli (suplente). Ausentes o Conselheiro Cid Marconi Gurgel de Souza e o Conselheiro Marthius Sávio Cavalcante Lobato.

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário, fls. 210 a 214, com Anexos às fls. 215 a 16 a 240, interposto pela Recorrente – BMB Mode Center Indústria Comércio e serviços Ltda. contra Acórdão nº 12-24.775 – 12ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento Rio de Janeiro I - RJ, fls. 189 a 204, que julgou procedente a autuação por **descumprimento de obrigação acessória, Auto de Infração nº. 37.167.409-3**, às fls. 01, com valor consolidado de **R\$ 71.669,78** (setenta e um mil, seiscentos e sessenta e nove reais e setenta e oito centavos).

Conforme o Relatório Fiscal da Infração, às fls. 15 a 16, o Auto de Infração nº. 37.167.409-3, Código de Fundamentação Legal – CFL 68, foi lavrado pela Fiscalização contra a Recorrente por ela ter apresentado Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informação à Previdência Social — GFIP, com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, nas competências 01/2004 a 12/2004.

O Relatório Fiscal da Infração, às fls. 15 a 16, informa também que **a Recorrente nas GFIPs, competências 01/2004 a 12/2004, deixou de declarar:** (a) a totalidade das remunerações pagas aos contribuintes individuais a seu serviço, conforme Anexo I, fls. 17 a 22; (b) o pró-labore indireto pago ao sócio Marcos A. Balbinot, Anexos II e II-a, fls. 23 a 27; (c) o salário indireto pago ao empregado Nobuo Muralcoshi, Anexos III e III-a, fls. 28 a 32; (d) o salário indireto, aluguel, pago ao empregado Vitor Hugo Diehl, Anexos IV e IV-a, fls. 33 a 34; (e) e as importâncias pagas aos seus empregados a título de alimentação, sem a devida inscrição no PAT, Anexos V e V-a, fls. 35 a 40.

Houve portanto o descumprimento da obrigação legal acessória, conforme previsto na Lei nº 8.212, de 24/07/1991, art. 32, inc. IV e §§ 3º e 5º, acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10/12/1997, combinado com art. 225, IV e § 4º, do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06/05/1999.

A multa a ser aplicada tem enquadramento legal na Lei nº 8.212, de 24/07/1991, art. 32, §5º, acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10/12/1997, e Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06/05/1999, art. 284, inc. II, e art. 373.

De acordo com o Relatório Fiscal da Aplicação da Multa, fls. 41 a 44, o valor da multa aplicada corresponde a 100% (cem por cento) do valor devido relativo à contribuição não declarada em GFIP, nos termos da planilha de cálculo, às fls. 45, cujos valores referentes aos limites máximos foram atualizados pela Portaria Interministerial MPS/MF nº 77, de 12/03/2008.

Segundo o Relatório Fiscal da Infração, às fls. 15 a 16, não ficou caracterizada nem circunstância agravante e nem circunstâncias atenuantes.

A Recorrente teve ciência do TIAF – Termo de Início da Ação Fiscal, às fls. 06 e 07, em 24.06.2008, na qual consta o Mandado de Procedimento Fiscal – MPF nº 0710500.2008.00286.

O **período objeto do auto de infração**, conforme o Relatório Fiscal da Infração, às fls. 15 a 16, é de **01/2004 a 12/2004**.

A **Recorrente teve ciência do auto de infração** no dia **02.09.2008**, às fls. 01.

A **Recorrente apresentou impugnação**, às fls. 82 a 93, com Anexos às fls. 94 a 180.

A **Recorrida** analisou a autuação e a impugnação, **julgando procedente a autuação**, nos termos do **Acórdão nº 12-24.775 – 12ª Turma** da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento Rio de Janeiro I - RJ, fls. 189 a 204, conforme Ementa a seguir:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS*

*Data do fato gerador: 28/08/2008*

*OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. OMISSÃO DE FATOS GERADORES EM GFIP. RETROATIVIDADE DE MULTA MAIS BENÉFICA.*

*Constitui descumprimento de obrigação acessória apresentar a empresa Guia de Recolhimento do FGTS e Informação à Previdência Social – GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.*

*Em matéria tributária a Lei nova que prevê multa mais benéfica ao infrator deverá retroagir para alcançar fatos pretéritos.*

*Lançamento Procedente*

Inconformada com a decisão de 1ª instância, **a Recorrente apresentou Recurso Voluntário**, fls. 210 a 214, com Anexos às fls. 215 a 16 a 240, onde alega em apertada síntese que:

**(i) Do Preceito fundamental à lavratura do Auto de Infração.**

*Se depreende-se da simples leitura do item 7 sob a rubrica "VOTO" que o D. Julgador da peça de impugnativa esclarece nos itens 18 a 22 que o referido AI foi lavrado em decorrência de erro de contabilização. Neste caso, quer nos parecer que houve excesso de rigor do agente fiscal, uma vez que identificado um erro contábil dever-se-ia conceder prazo para o contribuinte proceder a devida correção e, caso persistisse o erro ai sim, caberia a multa. É cediço que o erro de contabilização é sanável. Logo, a lavratura do AI ora guerreado sem conferir ao contribuinte o direito de proceder a correção do erro sanável fere o princípio constitucional da ampla defesa, o que por si só é suficiente para descaracterizar o AI 37.167.409-3.*

(ii) Asseverou o D. Julgador que diversos argumentos constantes da peça de impugnação, no seu entendimento, não estão relacionados com o mérito do presente processo. Entretanto, não disse que argumentos seriam estes e, desta forma deixou de considerar em sua decisão os argumentos que de fato descaracterizam o AI.

(iii) Agente Fiscalizador quando lavrou o AI **considerou contribuinte individual pessoas em situações diversas daquelas estipuladas na Lei**. O D. Julgador que proferiu a decisão ora recorrida, não obstante ter afirmado que se adstringiu aos fatos, deixou de observar o fato consubstanciado no enquadramento, como se contribuintes individuais fossem, de pessoas em situações diversas daquelas definidas em Lei.

(iv) **Da multa.** O Agente Fiscal, ao aplicar a multa **não observou a previsão legal do art. 44 da Lei 9430/96** bem como o D. Julgador que proferiu a decisão ora recorrida também deixou de observar a referida norma legal.

O lançamento tributário pautou-se pela ocorrência de fatos geradores ocorridos no ano de 2004. Entretanto, na ocasião do lançamento, o fiscal baseou-se na aplicação da multa como se o fato gerador tivesse ocorrido no ano de 2008, tendo adotado como referência o valor mínimo de R\$ 1.254,89 (mil duzentos e cinquenta e quatro reais e oitenta e nove centavos), segundo a Portaria Interministerial MF n.º. 77/2008, **quando, deveria adotar os valores previstos nas Portarias MPS n.º 727 de 30/05/03 e Portaria OS 479 de 07/05/2004.**

fls. 242.

Posteriormente, os autos foram enviados ao Conselho, para análise e decisão,

É o Relatório.

**Voto**

Conselheiro Paulo Maurício Pinheiro Monteiro , Relator

**PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE**

O recurso foi interposto tempestivamente, conforme informação à fl. 242.

Anota-se ainda que o Supremo Tribunal Federal – STF ao editar a Súmula Vinculante nº. 21 afastou a exigência de depósito para a admissibilidade de recurso na esfera administrativa.

*Súmula Vinculante 21*

*É inconstitucional a exigência de depósito ou arrolamento prévios de dinheiro ou bens para admissibilidade de recurso administrativo.*

*Fonte de Publicação: DJe nº. 210, p. 1, em 10/11/2009. DOU de 10/11/2009, p. 1.*

Avaliados os pressupostos, passo para o Mérito.

## **DO MÉRITO**

### **Do Preceito fundamental à lavratura do Auto de Infração**

A Recorrente alega:

***(i) Do Preceito fundamental à lavratura do Auto de Infração.***

*Se depreende-se da simples leitura do item 7 sob a rubrica "VOTO" que o D. Julgador da peça de impugnativa esclarece nos itens 18 a 22 que o referido AI foi lavrado em decorrência de erro de contabilização. Neste caso, quer nos parecer que houve excesso de rigor do agente fiscal, uma vez que identificado um erro contábil dever-se-ia conceder prazo para o contribuinte proceder a devida correção e, caso persistisse o erro ai sim, caberia a multa. É cediço que o erro de contabilização é sanável. Logo, a lavratura do AI ora guerreado sem conferir ao contribuinte o direito de proceder a correção do erro sanável fere o princípio constitucional da ampla defesa, o que por si só é suficiente para descaracterizar o AI 37.167.409-3.*

Analisemos.

De plano, nota-se que o procedimento fiscal atendeu a todas as determinações legais, não havendo, pois, nulidade por vício insanável e tampouco cerceamento de defesa.

Pode-se elencar as etapas necessárias à realização do procedimento:

- *A autorização por meio da emissão do Termo de Início da Ação Fiscal - TIAF, com a competente designação do Auditor-Fiscal responsável pelo cumprimento do procedimento;*
- *A intimação para a apresentação dos documentos conforme Termo de Intimação para Apresentação de Documentos – TIAD, intimando o contribuinte para que apresentasse todos os documentos capazes de comprovar o cumprimento da legislação previdenciária;*
- *A autuação dentro do prazo autorizado pelo referido mandado, com a apresentação ao contribuinte dos fatos*

*geradores e fundamentação legal que constituíram a lavratura do auto de infração ora contestado, com as informações necessárias para que o autuado pudesse efetuar as impugnações que considerasse pertinentes:*

- a. Folha de Rosto do Auto de Infração;*
- b. IPC - Instruções para o Contribuinte*
- c. REPLEG - Relatório de Representantes Legais*
- d. VINCU LOS - Relatório de Vínculos*
- e. TIAF - Termo de Início da Ação Fiscal*
- f. TIAD - Termo de Intimação para Apresentação de Documentos*
- g. TEAF - Termo de Encerramento da Ação Fiscal*
- h. REFISC - Relatório Fiscal da Infração e da Aplicação da Multa*

Cumpre-nos esclarecer ainda, que a autuação fiscal foi elaborada nos termos do artigo 293, Decreto 3.048/1999, especialmente com a discriminação clara e precisa da infração e das circunstâncias em que foi praticada, contendo o dispositivo legal infringido, a penalidade aplicada e os critérios de gradação, e indicando local, dia e hora de sua lavratura.

*Art.293. Constatada a ocorrência de infração a dispositivo deste Regulamento, será lavrado auto-de-infração com discriminação clara e precisa da infração e das circunstâncias em que foi praticada, contendo o dispositivo legal infringido, a penalidade aplicada e os critérios de gradação, e indicando local, dia e hora de sua lavratura, observadas as normas fixadas pelos órgãos competentes. (Redação dada pelo Decreto nº 6.103, de 2007)*

*§1º Recebido o auto-de-infração, o autuado terá o prazo de trinta dias, a contar da ciência, para efetuar o pagamento da multa de ofício com redução de cinquenta por cento ou impugnar a autuação. (Redação dada pelo Decreto nº 6.103, de 2007)*

*§2º Impugnada a autuação, o autuado, após a ciência da decisão de primeira instância, poderá efetuar o pagamento da multa de ofício com redução de vinte e cinco por cento, até a data limite para interposição de recurso. (Redação dada pelo Decreto nº 6.103, de 2007)*

*§3º O recolhimento do valor da multa, com redução, implica renúncia ao direito de impugnar ou de recorrer. (Redação dada pelo Decreto nº 4.032, de 2001)*

*§4º Apresentada impugnação, o processo será submetido à autoridade competente, que decidirá sobre a autuação, cabendo recurso na forma da Subseção II da Seção II do Capítulo Único do Título I do Livro V deste Regulamento. (Redação dada pelo Decreto nº 6.032, de 2007)*

Analisando-se o auto de infração e seus anexos, tem-se que foi cumprido integralmente os limites legais dispostos no art. artigo 293, Decreto 3.048/1999.

### **Da invalidade do Auto de Infração**

A Recorrente argumenta:

*(ii) Asseverou o D. Julgador que diversos argumentos constantes da peça de impugnação, no seu entendimento, não estão relacionados com o mérito do presente processo. Entretanto, não disse que argumentos seriam estes e, desta forma deixou de considerar em sua decisão os argumentos que de fato descaracterizam o AI.*

*(iii) Agente Fiscalizador quando lavrou o AI **considerou contribuinte individual pessoas em situações diversas daquelas estipuladas na Lei**. O D. Julgador que proferiu a decisão ora recorrida, não obstante ter afirmado que se adstringiu aos fatos, deixou de observar o fato consubstanciado no enquadramento, como se contribuintes individuais fossem, de pessoas em situações diversas daquelas definidas em Lei.*

Analisemos.

A Recorrente aduz que a decisão de 1ª instância não apreciou todos os argumentos aludidos em sede de Impugnação, às fls. 82 a 93, com Anexos às fls. 94 a 180.

Não obstante a argumentação da Recorrente, a mesma não trouxe elementos de convicção aos autos que pudessem elidir ou o lançamento fiscal ou a decisão de 1ª instância.

Senão, vejamos.

No tópico (ii):

*(ii) Asseverou o D. Julgador que diversos argumentos constantes da peça de impugnação, no seu entendimento, não estão relacionados com o mérito do presente processo. Entretanto, não disse que argumentos seriam estes e, desta forma deixou de considerar em sua decisão os argumentos que de fato descaracterizam o AI.*

A Recorrente não aponta quais os pontos da decisão de 1ª instância que embasam a sua argumentação.

No tópico (iii):

*(iii) Agente Fiscalizador quando lavrou o AI considerou contribuinte individual pessoas em situações diversas daquelas estipuladas na Lei. O D. Julgador que proferiu a decisão ora recorrida, não obstante ter afirmado que se adstringiu aos fatos, deixou de observar o fato consubstanciado no enquadramento, como se contribuintes individuais fossem, de pessoas em situações diversas daquelas definidas em Lei.*

A Recorrente não aponta quais os pontos da decisão de 1ª instância que embasam a sua argumentação.

### **DA MULTA**

A Recorrente argumenta:

*(iv) Da multa. O Agente Fiscal, ao aplicar a multa não observou a previsão legal do art. 44 da Lei 9430/96 bem como o D. Julgador que proferiu a decisão ora recorrida também deixou de observar a referida norma legal.*

*O lançamento tributário pautou-se pela ocorrência de fatos geradores ocorridos no ano de 2004. Entretanto, na ocasião do lançamento, o fiscal baseou-se na aplicação da multa como se o fato gerador tivesse ocorrido no ano de 2008, tendo adotado como referência o valor mínimo de R\$ 1.254,89 (mil duzentos e cinquenta e quatro reais e oitenta e nove centavos), segundo a Portaria Interministerial MF n.º 77/2008, quando, deveria adotar os valores previstos nas Portarias MPS n.º 727 de 30/05/03 e Portaria OS 479 de 07/05/2004.*

Analisemos.

**Recálculo da multa com base no art. 32-A, II, Lei 8.212/1991, a partir da alteração da Lei 11.941/2009.**

Observa-se que, à época da lavratura do Auto de Infração (em 28.08.2008), a Portaria em vigor era a Portaria Interministerial MPS/MF n.º 77, de 11.03.2008, conforme previsto no artigo 373 do citado RPS., a qual estabeleceu o valor referido no Art. 283, II do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/1999, em R\$ 1.254,89 (um mil, duzentos e cinquenta e quatro reais e oitenta e nove centavos).

No que tange ao cálculo da multa, é necessário tecer algumas considerações, face à edição da recente Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei 11.941/2009. A citada Lei 11.941/2009 alterou a sistemática de cálculo de multa por infrações relacionadas à GFIP.

Para tanto, a Lei 11.941/2009, inseriu o art. 32-A, o qual dispõe o seguinte:

*“Art.32-A.O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do art. 32 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 dois por cento ao mês-calendário ou fração, incidente 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 vinte por cento, observado o disposto no §3º; e*

*II- de R\$ 20,00 (vinte reais)para cada grupo de dez informações incorretas ou omitidas*

*§1º-Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso I do caput, 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, 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 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;*

*II- R\$ 500,00 ( quinhentos reais), nos demais casos”.*

Considerando o princípio da retroatividade benigna previsto no art. 106. inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional, há que se verificar a situação mais favorável ao sujeito passivo, face às alterações trazidas.

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

(...)

**II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:**

(...)

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

No caso da presente autuação, Auto de Infração nº. 37.167.409-3, a multa aplicada ocorreu nos termos do art. 32, inciso IV, Lei nº 8.212/1991 e do art. 32, § 5º, da Lei nº 8.212/1991, o qual previa que pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no art. 32, § 4º, da Lei nº 8.212/1991.

Para efeitos da apuração da situação mais favorável, há que se observar qual das seguintes situações resulta mais favorável ao contribuinte, conforme o art. 106, II, c, CTN: (a) a norma anterior, com a multa prevista no art. 32, inciso IV, Lei nº 8.212/1991 c/c o art. 32, § 5º, Lei nº 8.212/1991 ou (b) a norma atual, nos termos do art. 32, inciso IV, Lei nº 8.212/1991 c/c o art. 32-A, Lei nº 8.212/1991, na redação dada pela Lei 11.941/2009.

Nesse sentido, entendo que na execução do julgado, a autoridade fiscal deverá verificar, com base nas alterações trazidas, a situação mais benéfica ao contribuinte.

### **CONCLUSÃO**

Voto no sentido de **CONHECER** do recurso, **NO MÉRITO, DAR PROVIMENTO PARCIAL AO RECURSO**, para que se recalcule o valor da multa, se mais benéfico ao contribuinte, de acordo com o disciplinado no art. 32-A da Lei 8.212/91, na redação dada pela Lei 11.941/2009

É como voto.

Paulo Maurício Pinheiro Monteiro