



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

**Processo n°** 19515.003965/2010-62  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2302-002.848 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 19 de novembro de 2013  
**Matéria** Auto de Infração: GFIP. Fatos Geradores  
**Recorrente** ALCANCY CONSULTORIA EM INFORMÁTICA LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Período de apuração: 01/02/2006 a 31/12/2006

OPÇÃO PELO LUCRO PRESUMIDO. DISTRIBUIÇÃO AOS SÓCIOS.  
 CARACTERIZAÇÃO COMO *PRO LABORE*.

Incide contribuição previdenciária sobre os valores pagos pela empresa optante do lucro presumido a título de adiantamento de resultado, quando não restar comprovado que o lucro contábil foi maior que o montante distribuído. Art. 201, § 5º, do RPS/99, aprovado pelo Decreto n° 3.048/99.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

Súmula CARF n° 4: *A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.*

JUROS DE MORA. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DURANTE PROCESSO ADMINISTRATIVO.

Súmula CARF n° 5: *São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral.*

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

Constitui infração à legislação previdenciária a entrega de Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP com incorreções ou omissão de informações relativas a fatos geradores de contribuições previdenciárias. No período anterior à Medida Provisória n° 448/2009, aplica-se o artigo 32, IV, § 5º, da Lei n° 8.212/91, salvo se a multa no hoje prevista no artigo 32-A da mesma Lei n° 8.212/91 for mais benéfica, em obediência ao artigo 106, II, do CTN.

**Recurso Voluntário Provido em Parte**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos em dar provimento parcial ao recurso, para que a multa seja calculada considerando as disposições do art. 32-A, inciso I, da Lei n.º 8.212/91, na redação dada pela Lei n.º 11.941/2009.

(assinado digitalmente)  
LIEGE LACROIX THOMASI – Presidente

(assinado digitalmente)  
ANDRÉ LUÍS MÁRSICO LOMBARDI – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Liége Lacroix Thomasi (Presidente da Turma), Leonardo Henrique Pires Lopes (Vice-presidente da Turma), Arlindo da Costa e Silva, Juliana Campos de Carvalho Cruz, Bianca Delgado Pinheiro e André Luís Mársico Lombardi.

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contra decisão de primeira instância que julgou a impugnação do contribuinte improcedente, mantendo o crédito tributário lançado.

Adotamos trecho do relatório do acórdão do órgão *a quo* (fls. 419/425), que bem resume o quanto consta dos autos:

*1. O presente processo administrativo é constituído pelo Auto de Infração DEBCAD nº 37.258.520-5, lavrado pela Fiscalização contra a empresa em epígrafe, onde foi aplicada multa por descumprimento da obrigação acessória prevista no art. 32, IV, parágrafo 3º da Lei 8.212/91, tendo em vista que a remuneração paga aos sócios da empresa, a título de pro labore, e o valor das contribuições incidentes, no período de 01/2006 a 12/2006, não foram declaradas em GFIP pela autuada.*

*1.1. Importa o crédito no valor de R\$ 22.908,64 (vinte e dois mil, novecentos e oito reais e sessenta e quatro centavos), consolidado em 24/11/2010.*

*1.1. O Relatório Fiscal de fls. 332/334, informa que:*

- A ação fiscal foi iniciada em 29/04/2010, data da ciência do Termo de Início de Procedimento Fiscal – TIPF, onde foi solicitada a apresentação da documentação necessária à verificação do regular cumprimento das obrigações tributárias.*

- Da análise dos extratos bancários fornecidos, durante todo o ano-calendário de 2006, foram identificados lançamentos a débito na conta Unibanco – Ag 7335 – c/c 1046955 com o histórico “PGTO SALÁRIOS”, apesar de não haver empregados na empresa, conforme consulta aos dados constantes da GFIP – Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social. Como a movimentação financeira não estava integralmente escriturada no Livro Caixa a empresa foi intimada a esclarecer qual o motivo dos pagamentos, a que título eram pagos e os beneficiários. A empresa informou que se tratava de transferências feitas aos sócios a título de distribuição de lucros, não sendo possível, entretanto, a identificação dos valores pagos a cada beneficiário.*

- O Contribuinte entregou a DIPJ 2007, ano-calendário 2006, com opção de tributação pelo Lucro Presumido, mas com valores zerados nos rendimentos e na apuração dos tributos e contribuições;*

- Ao comparar o valor do lucro presumido calculado com base na Receita Apurada e os valores pagos aos sócios, identificados*

nos extratos bancários, constatou a Fiscalização que o Contribuinte distribuiu lucro acima do valor permitido;

- Tendo em vista que **o Contribuinte não apresentou escrituração contábil, que comprovasse que o lucro contábil apurado superava o limite permitido, os valores pagos acima deste limite** foram considerados como pagamento de remuneração a contribuintes individuais – sócios da empresa, a título de “pro labore”, pelo serviço prestado à empresa.

- As remunerações foram apuradas por **aferição indireta**, com base no artigo 33, §§ 3º e 6º, diante da **impossibilidade de identificação dos valores pagos a cada sócio, e considerando-se que a movimentação financeira não estava integralmente escriturada no Livro Caixa, e que não foram apresentados todos os contratos e aditivos com a vinculação do sócio que efetivamente prestou o serviço:**

- Para a determinação da base de cálculo foi calculado o Lucro Presumido (32%) sobre o total das Receitas Apuradas, e deduzidos os tributos correspondentes (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS), resultou no total permitido de Lucros a Distribuir. Estes valores foram deduzidos, por trimestre, do total dos lucros distribuídos (valores que constam nos extratos bancários como pagamento de salários), resultando nos Valores Distribuídos a Maior.

- Conforme o disposto no artigo 725, do Decreto nº 3000/99 (RIR/99), foi efetuado o reajuste dos Valores Distribuídos a Maior, considerados como pagamento líquido aos contribuintes individuais – sócios, utilizando-se a fórmula de reajustamento da base de cálculo para obtenção do rendimento bruto de acordo com o artigo 20 da Instrução Normativa nº 15/2001. A tabela do item 2 demonstra o reajuste efetuado;

- A multa aplicada está prevista no art. 32, § 5º, da Lei 8.212/91, que consiste em cem por cento do valor devido, relativo à contribuição não declarada em GFIP, limitada, por competência, a um múltiplo do valor mínimo, previsto na Portaria Interministerial MPS/MP nº 333, de 29/06/2010, em razão do número de segurados da empresa.

- Embora o período de apuração auditado seja anterior à edição da Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei 11.941/2009, foi observado, na aplicação da multa, o princípio da retroatividade benigna, previsto no artigo 106, inciso II, "c" do CTN, comparando-se a multa imposta pela legislação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores e a imposta pela legislação superveniente, a fim de verificar qual a penalidade menos onerosa ao Contribuinte. Conforme a planilha comparativa de cálculo constante do ANEXO 6, coluna “MULTA MAIS BENÉFICA”, existem duas situações:

“ANTERIOR” – multa de mora de 24% e Auto de Infração código 68 – competências 02/2006, 03/2006, 05/2006, 06/2006, 08/2006; 09/2006, 11/2006 e 12/2006

“ATUAL” – multa de ofício de 75%, competências 01/2006, 07/2006 e 10/2006

1.3. Após a comparação da multa mais benéfica, foi lavrado o presente AIOA com código de fundamentação legal CFL 68 com o lançamento da multa pelo descumprimento da obrigação acessória prevista no art. 32, IV, parágrafo 3º, da Lei 8.212/91, somente nas competências 02/2006, 03/2006, 05/2006, 06/2006, 08/2006, 09/2006, 11/2006 e 12/2006, no valor total de R\$ 22.908,64 (vinte mil, novecentos e oito reais e sessenta e quatro centavos), consolidado em 25/11/2010.

#### **DA IMPUGNAÇÃO**

2. A Autuada, depois de ter sido cientificada do Auto de Infração em 27/11/2010 conforme AR fl. 349, impugnou o lançamento, tempestivamente, em 23/12/2010, através do instrumento de fls. 351/354, com juntada de cópia da impugnação interposta nos autos do Processo Administrativo Fiscal nº 19515.003967/2010-51, fls.380/406.

(...)

(destaques nossos)

A 14ª Turma de Julgamento da DRJ do Rio de Janeiro I, como afirmado anteriormente, julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário lançado (fls. 419/436).

A recorrente foi intimada da decisão em 26/10/2012 (fls. 439), apresentado Recurso Voluntário em 26/11/2012 (fls. 441/469), no qual alega:

\* a lavratura decorreria do quanto apurado no 19515.003967/2010-51. Portanto, deveria ser reconhecida a conexão;

\* a recorrente, no ano-calendário de 2006, teria submetido seus resultados econômicos ao regime de tributação com base no lucro presumido (artigo 516 e §§, do Decreto nº 3000/99), tendo observado as prescrições legais contidas no art. 10 da Lei nº 9.249/95 e as contidas no artigo 48 da Instrução Normativa nº 93/97, conforme exposto na impugnação interposta no processo administrativo nº 19515.003967/2010-51 e respaldado pelas demonstrações contábeis ali acostadas;

\* discorda da decisão de primeira instância que afirma que o demonstrativo de resultado e balanço patrimonial levantados em 31 de dezembro de 2006 não teria o condão de comprovar o montante do lucro efetivo e que tais documentos constituiriam meros demonstrativos do resultado final da escrituração de cada exercício, de sorte que, somente através da contabilidade da empresa é que se tornaria possível apurar se o lucro distribuído corresponderia ao lucro efetivo da empresa. Alega que o Código Civil e a Lei das Sociedades Anônimas amparariam a aceitação do demonstrativo de resultado e balanço patrimonial.

\* aduz que, diferentemente do quanto decidido na primeira instância, o fato de a empresa não ter empregados não conduz à conclusão de que a os valores recebidos pelos sócios que excederem ao montante do lucro presumido, sem comprovação de sua natureza, somente pode ser considerado como remuneração pelo trabalho prestado, jamais como

remuneração do capital. Também é inexpressivo o fato de o contrato social disciplinar que os sócios teriam direito a uma retirada mensal de *pro labore*, pois trata-se de direito disponível;

\* quanto ao protesto da impugnação por diligência, perícia e juntada de novos documentos, discorda da fundamentação da decisão de primeira instância, aduzindo que, caso se mostrem necessárias, nos termos da Lei nº 9.784/99, devem ser deferidas;

\* requer o afastamento da incidência de juros moratórios equivalentes à Taxa Selic;

\* pleiteia seja suspensa a exigibilidade dos juros moratórios no período compreendido entre a interposição da impugnação e o julgamento do feito fiscal.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Relator André Luís Mársico Lombardi

**Conexão.** Alega a recorrente que a lavratura decorreria do quanto apurado no processo nº 19515.003967/2010-51, de sorte que deveria ser reconhecida a conexão entre os processos.

Como já destacado na decisão de primeira instância, o processo nº 19515.003967/2010-51 trata da falta de retenção e recolhimento do IRRF incidente sobre a mesma remuneração paga aos sócios a título de *pro labore*. Portanto, tributo completamente distinto daquele de que tratam os presentes autos.

Em verdade, pelo que consta dos autos, todas as lavraturas, inclusive aquela constante do processo nº 19515.003967/2010-51, decorrem dos fatos apurados no processo nº 19515.003387/2010-64, que trata do IRPJ e reflexos incidentes sobre omissão de receita apurada e sobre os depósitos bancários de origem não comprovada (presunção de omissão de receitas). De novo, tributo de espécie diversa daquela de que versam os presentes autos.

Aliás, cumpre destacar que não se tem notícia de que a recorrente tenha impugnado, no Auto de Infração nº 19515.003387/2010-64, estes fatos originários, dos quais decorreram não só os Autos de Infração relativos às contribuições previdenciárias, mas também o suscitado processo nº 19515.003967/2010-51.

De toda sorte, sendo tributos de natureza diversa, com regulamentações amplamente distintas, mesmo havendo origem fática comum, nada há que justifique ou determine o reconhecimento da conexão entre o processo nº 19515.003967/2010-51 e os Autos de Infração relativos às contribuições previdenciárias. Demais disso, o processo verdadeiramente originário é o de nº 19515.003387/2010-64, que, como visto, trata do IRPJ e reflexos incidentes sobre omissão de receita apurada e sobre os depósitos bancários de origem não comprovada (presunção de omissão de receitas).

**Distribuição de Lucros x Pro-labore.** Como visto, da documentação apresentada à fiscalização durante o procedimento fiscal, apurou-se que a recorrente omitiu receitas descritas em Notas Fiscais de Prestação de Serviços, além de ter omitido as receitas apuradas em depósitos bancários de origem não comprovada (presunção de omissão de receitas). Destes fatos, decorreu, primeiramente, a lavratura do Auto de Infração relativo ao IRPJ e reflexos (processo nº 19515.003387/2010-64).

Ocorre que, da análise dos extratos bancários fornecidos, durante todo o ano-calendário de 2006, foram identificados também lançamentos a débito na conta Unibanco – Ag 7335 – c/c 1046955 com o histórico “PGTO SALÁRIOS”, apesar de não haver empregados na empresa, conforme consulta aos dados constantes da GFIP – Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social. Como a movimentação financeira não estava integralmente escriturada no Livro Caixa, a recorrente foi intimada a esclarecer qual o motivo dos pagamentos, a que título eram pagos e os beneficiários, sendo informado que se tratava de transferências feitas aos sócios a título de distribuição de lucros, não sendo possível, entretanto, a identificação dos valores pagos a cada beneficiário.

Como a recorrente entregou a DIPJ com opção de tributação pelo Lucro Presumido, mas com valores zerados nos rendimentos e na apuração dos tributos e contribuições, comparou-se o valor do lucro presumido calculado com base na Receita Apurada e os valores pagos aos sócios, identificados nos extratos bancários. De tal cotejamento, apurou-se que a recorrente distribuiu lucro acima do valor permitido. Como a recorrente não apresentou escrituração contábil, que comprovasse que o lucro contábil apurado superava o limite permitido, os valores pagos acima deste limite foram considerados como pagamento de remuneração a contribuintes individuais – sócios da empresa, a título de “pro labore”, pelo serviço prestado à empresa (art. 201, § 5º, do RPS/99).

Importante consignar que as remunerações foram apuradas por aferição indireta, com base no artigo 33, §§ 3º e 6º, diante da impossibilidade de identificação dos valores pagos a cada sócio, e considerando-se que a movimentação financeira não estava integralmente escriturada no Livro Caixa, e que não foram apresentados todos os contratos e aditivos com a vinculação do sócio que efetivamente prestou o serviço.

Em seu recurso, a recorrente aduz que teria submetido seus resultados econômicos ao regime de tributação com base no lucro presumido (artigo 516 e §§, do Decreto nº 3000/99), tendo observado as prescrições legais contidas no art. 10 da Lei nº 9.249/95 e as contidas no artigo 48 da Instrução Normativa nº 93/97, conforme exposto na impugnação interposta no processo administrativo nº 19515.003967/2010-51 e respaldado pelas demonstrações contábeis ali acostadas. Ora, a recorrente entregou a DIPJ 2007 (ano-calendário 2006) com valores zerados nos rendimentos e na apuração dos tributos e contribuições. Como, então, pode ter observado as aludidas prescrições legais? É evidente que não respeito as normas aplicáveis. Ademais, é preciso considerar que não apresentou escrituração contábil que comprovasse que o lucro contábil apurado superava o limite permitido. Por tal razão, não há como se aceitar o demonstrativo de resultado e balanço patrimonial levantados em 31 de dezembro de 2006. Como afirmado na decisão de primeira instância, somente com o exame da contabilidade da empresa é que se torna possível apurar se o lucro distribuído corresponde ao lucro efetivo da empresa.

Também alega a recorrente que o fato de a empresa não ter empregados não conduz à conclusão de que a os valores recebidos pelos sócios que excederem ao montante do lucro presumido, sem comprovação de sua natureza, somente pode ser considerado como remuneração pelo trabalho prestado, jamais como remuneração do capital. Acrescenta que seria inexpressivo o fato de o contrato social disciplinar que os sócios teriam direito a uma retirada mensal de *pro labore*, pois trata-se de direito disponível.

Na realidade, estes argumentos do decisório de primeira instância mostram-se apenas como alegações adicionais, a reforçar o procedimento de aferição indireta e a demonstrar a obscuridade dos procedimentos adotados pela recorrente. Ao final, apenas atestam a esdrúxula situação da empresa não ter nenhuma espécie de mão de obra remunerada

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 04/12/2013 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 04/12/2013 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 05/12/2013 por LIEGE LACROIX THOMA

SI

Impresso em 07/01/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

e o não cumprimento das disposições societárias que estabelecem a remuneração dos sócios pelos serviços prestados.

O fato que, verdadeiramente, importa destacar é apenas um: não foi comprovada a existência de lucro contábil acima do lucro apurado na sistemática do lucro presumido, razão pela qual foram tributados os valores pagos acima deste limite (reajustados nos termos do art. 725 do RIR/99, aprovado Decreto nº 3.000/99).

Vejamos a apuração discriminada na planilha de fls. 344:

Trimestre	1o.	2o.	3o.	4o.	Total
(+) Lucro presumido	R\$42.361,53	R\$44.557,78	R\$44.665,48	R\$41.074,08	R\$172.658,87
(- Tributos Correspondentes					
IRPJ	R\$6.354,22	R\$6.683,66	R\$6.699,82	R\$6.161,11	R\$25.898,81
CSLL	R\$3.812,53	R\$4.010,19	R\$4.019,88	R\$3.696,65	R\$15.539,25
PIS	R\$860,43	R\$905,06	R\$907,25	R\$834,31	R\$3.507,05
CÓFINS	R\$3.971,38	R\$4.177,28	R\$4.187,38	R\$3.850,69	R\$16.186,73
(=) Lucros a distribuir	R\$27.362,97	R\$28.781,59	R\$28.851,15	R\$26.531,32	R\$111.527,03
Lucros distribuídos (constam nos extratos bancários como pagamento de salários)	R\$101.487,45	R\$110.798,59	R\$108.438,30	R\$96.406,22	R\$417.130,56
Valores distribuídos a maior	R\$74.124,48	R\$82.017,00	R\$79.587,15	R\$69.874,90	R\$305.603,53

Como visto, são claros e acertados os critérios utilizados pela autoridade fiscal, não remanescendo nenhuma dúvida quanto à legitimidade do lançamento.

Nesse sentido, já se posicionou a Coordenação-Geral de Tributação da RFB, conforme se depreende da Solução de Consulta nº 76/2010:

**Solução de Consulta nº 76, de 3 de setembro de 2010**

*ASSUNTO: Contribuições Sociais Previdenciárias*

*EMENTA: SOCIEDADE EMPRESÁRIA. LUCRO DISTRIBUÍDO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. BASE DE CÁLCULO. Os valores pagos aos sócios de sociedade empresária a título de lucro ou de antecipação de lucro **não integram a base de cálculo da contribuição previdenciária se houver escrituração contábil regular por meio dos livros Diário e Razão, com discriminação da remuneração decorrente do trabalho e da proveniente do capital social, independentemente do regime de tributação adotado pelo contribuinte.***

*DISPOSITIVOS LEGAIS: Constituição Federal, art. 195, I, "a"; Regulamento da Previdência Social RPS, aprovado pelo Decreto Nº 3.048/1999, art. 201, §§ 1º e 5º, art. 225, II e § 13; Instrução Normativa RFB Nº 971/ 2009, art. 57, II, e §§ 5º e 6º.*

(destaques nossos)

Portanto, conclui-se que razão nenhuma assiste à recorrente.

**Protesto por provas.** A recorrente, quanto ao protesto feito na impugnação por diligência, perícia e juntada de novos documentos, discorda da fundamentação da decisão de primeira instância, aduzindo que, caso se mostrem necessárias, nos termos da Lei nº 9.784/99, devem ser deferidas.

Primeiramente, deve-se ressaltar que a recorrente não especifica qual prova pretenderia produzir. Portanto, a divagação mostra-se meramente teórica, sem qualquer efeito prático, até porque nenhum documento foi carreado aos autos junto ou após a apresentação do Recurso Voluntário.

Quanto ao acórdão *a quo*, o decisório restringiu-se a ressaltar que a produção de provas deve atender ao artigo 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/72, que já contempla o princípio da verdade material, excepcionando as situações em que a prova documental deve ser apreciada, mesmo tendo sido apresentada após a impugnação.

Sendo assim, seja porque a argumentação da recorrente está despida de qualquer repercussão concreta, seja porque o decisório, sem analisar qualquer situação fática, limitou-se a apontar a regra jurídica aplicável à situação hipotética, o inconformismo da recorrente deve ser rechaçado.

**Taxa Selic.** A recorrente requer o afastamento da incidência de juros moratórios equivalentes à Taxa Selic. Especificamente quanto à aplicação da Taxa Selic como juros moratórios tem-se a Súmula CARF nº 4:

*Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.*

Portanto, não há qualquer viabilidade jurídica para o acatamento, por esta instância recursal, do pleito da recorrente.

**Juros Moratórios. Suspensão da Exigibilidade.** A recorrente pleiteia ainda seja suspensa a exigibilidade dos juros moratórios no período compreendido entre a interposição da impugnação e o julgamento do feito fiscal.

A respeito do tema cumpre citar a Súmula CARF nº 4:

*Súmula CARF nº 5: São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral.*

Portanto, da mesma forma, não há qualquer viabilidade jurídica para o acatamento, por esta instância recursal, do pleito da recorrente.

**Multa. Retroatividade Benigna.** Quanto à multa aplicada, cumpre destacar nosso entendimento pelo equívoco na aplicação da retroatividade benigna, em razão da edição da Medida Provisória nº 449/2008, posteriormente convertida na Lei nº 11.941/2009.

Isso porque a autoridade fiscal, a fim de apurar a multa mais benéfica, fez um somatório da multa moratória de vinte e quatro por cento pelo descumprimento da obrigação principal mais a multa de cem por cento relativas as contribuições não declaradas (obrigação acessória) e comparou-as com a multa de ofício de 75% da novel legislação. Ou seja, misturou a legislação relativa à obrigação acessória com as disposições legais pertinentes aos acréscimos legais da obrigação principal. Vejamos nosso entendimento:

Apurado o descumprimento de obrigação acessória (obrigação de fazer/não fazer), compete à autoridade fiscal lavrar Auto de Infração, aplicando a penalidade correspondente, que se converterá em obrigação principal, na forma do § 3º do art. 113 do CTN.

No presente caso, a obrigação acessória corresponde ao dever de informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS, por intermédio de documento definido em regulamento (GFIP), TODOS os dados relacionados aos fatos geradores de contribuições previdenciárias e outras informações de interesse do INSS.

Ao deixar de informar fatos geradores de contribuições previdenciárias, a recorrente infringiu o artigo 32, IV, § 5º, da Lei n.º 8.212/91; e o artigo 225, IV, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99, pois é obrigada a informar, mensalmente, por intermédio da GFIP, todos os fatos geradores de contribuição previdenciária, sendo que a apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores sujeitava 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 no artigo 284, 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 beneficente 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 será o somatório dos valores apurados em cada uma das competências.

Entretanto, 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.*

Como afirmado, no caso em tela, o Fisco ao aplicar a multa fez um somatório da multa moratória de 24% pelo descumprimento da obrigação principal mais a multa de cem por cento relativas as contribuições não declaradas e comparou-as com a multa de ofício de 75%. Mas, quanto à aplicação de multa no Auto de Infração de omissão de fatos geradores em GFIP, nosso 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 nº 9.430; porém, se apesar do pagamento, não tiver declarado em GFIP, é possível a aplicação da multa isolada do art. 32-A da Lei nº 8.212, justamente por se tratar de condutas distintas.

Se o contribuinte tiver declarado em GFIP não se aplica a multa do art. 44 da Lei nº 9.430, sendo aplicável somente a multa moratória do art. 61 da Lei nº 9.430, pois os débitos já estão confessados e devidamente constituídos, sendo prescindível o lançamento.

Portanto, a multa prevista no artigo 44 da Lei nº 9.430 somente se aplica nos lançamentos de ofício.

Ocorre que pode ocorrer de o contribuinte não ter recolhido o tributo e tampouco ter declarado em GFIP. Nessa situação, temos duas infrações distintas e, conseqüentemente, duas penalidades de natureza diversa: 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 nº 8.212.

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.

Assim, no caso presente, há cabimento do art. 106, II, “c”, do Código Tributário Nacional, o qual dispõe que 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.

Destarte, o comparativo da norma mais favorável ao contribuinte deverá ser feito cotejando os arts. 32, § 5º, com o art. 32-A, I, ambos da Lei nº 8.212/1991, sendo aplicada a multa mais favorável ao contribuinte.

Pelas razões ora expendidas, CONHEÇO do recurso para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, devendo a penalidade a ser aplicada ao sujeito passivo ser recalculada, tomando-se em consideração as disposições inscritas no art. 32-A, I, da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009, somente na estrita hipótese de o valor

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/03/2001.

Autenticado digitalmente em 04/12/2013 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 04/12/2013 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 05/12/2013 por LIEGE LACROIX THOMA

SI

Impresso em 07/01/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Processo nº 19515.003965/2010-62  
Acórdão n.º **2302-002.848**

**S2-C3T2**  
Fl. 480

---

multa assim calculado se mostrar menos gravoso à recorrente, em atenção ao princípio da retroatividade benigna prevista no art. 106, II, 'c' do CTN.

É como voto.

(assinado digitalmente)  
ANDRÉ LUÍS MÁRSICO LOMBARDI – Relator

CÓPIA