



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

Processo n° 19515.005708/2008-41
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° **2803-002.299 – 3ª Turma Especial**
Sessão de 18 de abril de 2013
Matéria CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS - OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS
Recorrente TOLEDO E ASSOCIADOS PESQUISA DE MERCADO E OPINIÃO PÚBLICA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2003

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. OMISSÃO DE FATOS GERADORES DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS NA GFIP. LEGISLAÇÃO SUPERVENIENTE. APLICAÇÃO DA MULTA MAIS BENÉFICA.

A apresentação de GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, caracteriza-se como descumprimento da obrigação acessória do artigo 32, inciso IV, da Lei nº. 8.212/91.

Em relação à aplicação de multa pelo descumprimento de obrigação acessória previdenciária, o seu cálculo final deve observar o disposto no artigo 32-A, da Lei nº. 8.212/91, nos termos da redação dada pela Lei nº. 11.941/09, caso seja mais benéfica ao contribuinte.

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, nos termos do voto do relator para recalcular a multa como estabelece o art. 32 - A, I, se mais benéfico ao contribuinte.

(assinado digitalmente)

HELTON CARLOS PRAIA DE LIMA - Presidente.

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

Autenticado digitalmente em 03/05/2013 por NATANAEL VIEIRA DOS SANTOS, Assinado digitalmente em 03/0

5/2013 por NATANAEL VIEIRA DOS SANTOS, Assinado digitalmente em 14/05/2013 por HELTON CARLOS PRAIA D

E LIMA

Impresso em 20/06/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Processo nº 19515.005708/2008-41
Acórdão n.º **2803-002.299**

S2-TE03
Fl. 381

(assinado digitalmente)

NATANAEL VIEIRA DOS SANTOS - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Helton Carlos Praia de Lima (Presidente), Amilcar Barca Teixeira Junior, Oséas Coimbra Júnior, Natanael Vieira dos Santos, Gustavo Vettorato e Eduardo de Oliveira.

CÓPIA

Relatório

1. Trata-se de recurso voluntário interposto pela TOLEDO E ASSOCIADOS PESQUISA DE MERCADO E OPINIÃO PÚBLICA LTDA. em face da decisão que julgou improcedente a impugnação apresentada.

2. Conforme o relatório fiscal, a empresa foi autuada por infração ao artigo 32, inciso IV e parágrafo 3º, da Lei nº. 8.212/9, acrescentado pela Lei nº. 9.528/97, com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

3. A capitulação da multa observou o disposto no art. 32, § 5º, da Lei nº. 8.212/91, acrescentado pela Lei nº. 9.528, de 10/12/97; no art. 284, inciso II, com redação da pelo Decreto nº. 4.729/2003 e no art. 373 do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto nº. 3.048/99.

4. O valor da multa aplicada atendeu o limite máximo previsto no art. 32, inciso IV, § 4º, da Lei nº. 8.212/91, de acordo com o disposto no artigo 292, inciso I, do Regulamento.

5. Houve conversão do julgamento em diligência a fim de que a autoridade fiscal analisasse os documentos juntados ao presente processo, em especial, os relacionados com as despesas gerais, de viagem, médicas e outras. Pelo que consta do resultado, restaram alterados os valores referentes aos levantamentos DIV (despesas diversas), VIA (viagens e estadias) e AUT (autônomos e CI), com o recálculo da multa. Subsistiram os lançamentos MED (assistência médica), PAT (empresa não inscrita no PAT), FOP (folha de pagamento) e PRO (pró-labore).

6. O acórdão (fl. 364) exarado em primeira instância restou ementado nos termos que passo a transcrever abaixo:

“OMISSÃO DE FATOS GERADORES DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA NA GFIP.

Constitui infração a empresa deixar de informar na GFIP todos os fatos geradores de contribuição previdenciária.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA.

Não há que se falar em cerceamento do direito de defesa, quando o contribuinte em sua impugnação demonstra conhecer plenamente os fatos que lhe foram imputados, defendendo-se plenamente.

DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA. APLICAÇÃO DO PRAZO SEGUNDO SÚMULA VINCULANTE Nº 8 DO STF E DA FORMA DE CONTAGEM DO ART. 173, I, DO CTN.

A exigibilidade das obrigações acessórias decorre do interesse da fiscalização, razão pela qual, em face da inconstitucionalidade do artigo 45, da Lei nº. 8.212/91,

declarada pela Súmula Vinculante STF nº 08, aplica-se às mesmas o disposto no Código Tributário Nacional.

No caso de autuações referentes a obrigações acessórias, aplica-se o prazo decadencial estipulado no art. 173, inciso I, do mesmo diploma legal.

LEGISLAÇÃO SUPERVENIENTE. ALTERAÇÃO NOS CÁLCULOS E LIMITES DA MULTA. APLICAÇÃO DA NORMA MAIS BENÉFICA.

Tratando-se de ato não definitivamente julgado, a Administração deve aplicar a lei nova a ato ou fato pretérito quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática, assim observando, quando da aplicação das alterações na legislação tributária referente às penalidades, a norma mais benéfica ao contribuinte (art. 106, II, "c", do CTN).

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte”

7. Buscando reverter o lançamento, a contribuinte apresentou recurso voluntário aduzindo em síntese:

- a) existência de decadência pelo artigo 173, I, do Código Tributário Nacional;
- b) nulidade da multa ante a revogação do § 5º do art. 32 da Lei nº. 8.212/91.

8. Sem apresentação de contrarrazões, os autos foram enviados para a apreciação e julgamento por este Conselho.

É o relatório.

Voto

Conselheiro NATANAEL VIEIRA DOS SANTOS, Relator.

DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

1. Conheço do recurso voluntário, uma vez que foi tempestivamente apresentado, preenche os requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº. 70.235, de 6 de março de 1972 e passo a analisá-lo.

DA OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA

2. Pelo que consta dos autos, a recorrente foi autuada por não informar em Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP) todos os fatos geradores de contribuição social previdenciária (fl.7).

3. Em suas alegações, a recorrente dispõe sobre a existência de decadência relativa aos períodos de janeiro a maio de 2003 (fl. 353). No entanto, cabe destacar que, conforme o art. 173, I, do CTN, não há decadência no caso em análise, observando-se que a competência inicial foi 01/01/2003, a competência final foi 31/12/2003 e a data do AR que demonstra a ciência do contribuinte foi 18/09/2008 (fl. 79).

4. Ademais, cumpre enfatizar, mesmo entendendo pela autonomia da obrigação acessória em relação à principal, que restaram exigíveis rubricas relativas à obrigação principal, como dispõe o Relatório de Encerramento de Diligência (fls. 181/183).

“8. Portanto, entendo que devam ser excluídos apenas os levantamentos "DIV - DESPESAS DIVERSAS", "VIA - VIAGENS E ESTADIAS" e parte do levantamento AUT - Autônomos e Cl, e permaneceriam inalterados os levantamentos "MED - ASSISTÊNCIA MEDICA" e "PAT - EMPRESA NÃO INSCRITA NO PAT", "FOP - FOLHA DE PAGAMENTO", e PRO - PROLABORE subsistindo deste modo a presente infração por descumprimento de obrigação acessória CFL 68 em relação a estes últimos levantamentos.”

5. Portanto, restaram mantidas exigências que deveriam ter sido arrecadadas, mediante desconto das remunerações, corroborando o entendimento de que é procedente o lançamento da obrigação acessória em comento.

6. Averiguando os autos, sua fundamentação e os documentos anexos, percebe-se a consistência existente no lançamento fiscal sobre a obrigação acessória, sendo que o contribuinte não demonstrou na diligência ou formulou alegações que pudessem afastar a exigência em questão.

7. Com efeito, a empresa é obrigada por lei a apresentar GFIP com todos os fatos geradores das contribuições previdenciárias, como dispõe o art. 32, IV, da Lei nº.

8.212/91.

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

IV – declarar à Secretaria da Receita Federal do Brasil e ao Conselho Curador do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS, na forma, prazo e condições estabelecidos por esses órgãos, dados relacionados a fatos geradores, base de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS ou do Conselho Curador do FGTS; (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)”

8. Vê-se, pois, que a penalidade aplicada está perfeitamente compatível com o ordenamento jurídico vigente.

9. Além disso, a recorrente aduziu a existência de revogação do § 5º do art. 35, da Lei nº. 8.212, contudo, não merece prosperar o argumento de que as multas aplicadas sob a égide da lei revogada não possam subsistir. Posto que, a alteração trazida, quando mais benéfica, pode ser aplicada ao contribuinte, não desconstituindo a obrigação acessória que lhe ensejou.

10. Assim, no que tange à regra aplicável ao caso em análise, tendo em vista a superveniência de legislação mais benéfica no que se refere à penalidade por descumprimento de obrigação acessória passo a análise da matéria.

11. Ocorre que a Lei nº 11.941, de 2009, alterou a Lei nº 8.212/91 para abrandar os valores da multa aplicada:

“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.”

12. Diante da regulamentação acima exposta, é possível identificar as regras do artigo 32-A:

a) é regra aplicável a uma única espécie, dentre tantas outras existentes, de declaração: a Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP;

b) é possibilitado ao sujeito passivo entregar a declaração após o prazo legal, corrigi-la ou suprir omissões antes de algum procedimento de ofício que resultaria em autuação;

c) regras distintas para a aplicação da multa nos casos de falta de entrega/entrega após o prazo legal e nos casos de informações incorretas/omitidas; sendo no primeiro caso, limitada a vinte por cento da contribuição;

d) desvinculação da obrigação de prestar declaração em relação ao recolhimento da contribuição previdenciária;

e) reduções da multa considerando ter sido a correção da falta ou supressão da omissão antes ou após o prazo fixado em intimação; e

f) fixação de valores mínimos de multa.

13. Nesse momento, passo a examinar a natureza da multa aplicada com relação à GFIP, sejam nos casos de “*falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo*” ou “*informações incorretas ou omitidas*”.

14. O inciso II do artigo 32-A manteve a desvinculação entre as obrigações do sujeito passivo: acessória, quanto à declaração em GFIP e principal, quanto ao pagamento da contribuição previdenciária devida:

*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.*

15. Dessa forma, depreende-se da leitura do inciso que o sujeito passivo estará sujeito à multa prevista no artigo, mesmo nos casos em que efetuar o pagamento em sua integralidade, ou seja, cem por cento das contribuições previdenciárias.

16. E fazendo uma comparação do referido dispositivo com o artigo 44 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996 (que trata das multas quando do lançamento de ofício dos tributos federais) percebe-se que as regras diferem entre si, pois as multas nele previstas incidem em razão da falta de pagamento ou, quando sujeito a declaração, pela falta ou inexatidão da declaração:

“LEI Nº 9.430, DE 27 DE DEZEMBRO DE 1996.

Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências.

(...).

Seção V

Normas sobre o Lançamento de Tributos e Contribuições

(...).

Multas de Lançamento de Ofício

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.

(...).”

17. Outra diferença é que as multas elencadas no artigo 44 justificam-se pela necessidade de realização de lançamento pelo fisco, já que o sujeito passivo não efetuou o pagamento, sendo calculadas independentemente do decurso do tempo, eis que a multa de ofício não se cumula com a multa de mora. A finalidade é exclusivamente fiscal, diferentemente do caso da multa prevista no artigo 32-A, 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, dados esses que viabilizam a concessão dos benefícios previdenciários.

18. Feitas essas considerações, tenho por certo que as regras postas no artigo 44 aplicam-se aos processos instaurados em razão de infrações cometidas sobre a GFIP. No que se refere à “*falta de declaração e nos de declaração inexata*”, deve-se observar o preceito por meio do qual a norma especial prevalece sobre a geral, uma vez que o artigo 32-A da Lei nº. 8.212/1991 traz regra aplicável especificamente a uma espécie de declaração que é a GFIP, devendo assim prevalecer sobre as regras do artigo 44 da Lei nº. 9.430/1996 o qual se aplicam

a todas as demais declarações a que estão obrigados os contribuintes e responsáveis tributários. Pela mesma razão, também não pode ser aplicado o artigo 43 da mesma lei:

“Auto de Infração sem Tributo

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.”

19. Resumindo, é possível concluir que para a aplicação de multas pelas infrações relacionadas à GFIP devem ser observadas as regras do artigo 32-A da Lei nº. 8.212/1991 que regulam exhaustivamente a matéria, sendo irrelevante a existência ou não pagamento/recolhimento e qual tenha sido a multa aplicada no documento de constituição do crédito relativo ao tributo devido.

20. Quanto à cobrança de multa nesses lançamentos, realizados no período anterior à MP nº. 449/2008, entendo que não há como aplicar o artigo 35-A, pois poderia haver retroatividade maléfica, o que é vedado; nem tampouco a nova redação do artigo 35.

21. Observe-se que, os dispositivos legais não são interpretados em fragmentos, mas dentro de um conjunto que lhe dê unidade e sentido. As disposições gerais nos artigos 44 e 61 são apenas partes do sistema de cobrança de tributos instaurado pela Lei nº. 9.430/1996. Quando da falta de pagamento de tributos são cobradas, além do principal e juros moratórios, valores relativos às penalidades pecuniárias, que podem ser a **multa de mora**, quando embora a destempo tenha o sujeito passivo realizado o pagamento/recolhimento antes do procedimento de ofício, ou a **multa de ofício**, quando realizado o lançamento para a constituição do crédito. Essas duas espécies são excludentes entre si. Essa é a sistemática adotada pela lei. As penalidades pecuniárias incluídas nos lançamentos já realizados antes da MP nº. 449/2008 são, por essa nova sistemática aplicável às contribuições previdenciárias, **conceitualmente multa de ofício** e pela **sistemática anterior multa de mora**. Do que resulta uma conclusão inevitável: independentemente do nome atribuído, a multa de mora cobrada nos lançamentos anteriores à MP nº. 449/2008 não é a mesma da multa de mora prevista no artigo 61 da Lei nº. 9.430/1996. Esta somente tem sentido para os tributos recolhidos a destempo, mas espontaneamente, sem procedimento de ofício. Seguem transcrições:

“Art.35.Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas “a”, “b” e “c” do parágrafo único do art. 11, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996.

Art.35-A.Nos casos de lançamento de oficio relativos às contribuições referidas no art. 35, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

*Seção IV**Acréscimos Moratórios Multas e Juros*

Art.61.Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.”

Redação anterior do artigo 35:

“Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos:

I - para pagamento, após o vencimento de obrigação não incluída em notificação fiscal de lançamento:

a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação;

b) quatorze por cento, no mês seguinte;

c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação;

II - para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento:

a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação;

b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação;

c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS;

d) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa;”

22. No que tange aos autos de infração referentes à GFIP, que foram lavrados antes da MP nº. 449/2008, importa que seja feita a análise quanto à aplicação do artigo 106, inciso II, alínea “c” do CTN:

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

(...).

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.”

23. E como pode ser notado, as novas regras trazidas pelo artigo 32-A são, a priori, mais benéficas que as anteriores, posto que nelas existem limites inferiores, senão vejamos: no caso da falta de entrega da GFIP e omissão de fatos geradores, a multa não pode exceder a 20% da contribuição previdenciária, no primeiro caso; e será de R\$ 20,00 por grupo de 10 informações omitidas ou incorretas, no segundo caso.

24. Portanto, nos casos mais benéficos ao sujeito passivo, consoante o disposto no artigo 106 do CTN, a multa deve ser reduzida para adequá-la ao artigo 32-A. Porém, nos casos em a multa contida no auto de infração é inferior à que seria aplicada pelas novas regras, não há como se falar em retroatividade.

25. Razão pela qual entendo que os valores impostos pelo fisco devem ser retificados, conforme o novo regramento do citado artigo 32-A, se mais benéfico para o contribuinte.

Neste ponto, dou provimento parcial ao recurso.

CONCLUSÃO

26. Por todo o exposto, conheço do recurso voluntário, para, no mérito dar-lhe provimento parcial, para recalcular a multa como estabelece o art. 32-A, I, da Lei nº. 8.212/1991, se mais benéfico ao contribuinte.

É como voto.

(assinado digitalmente)

NATANAEL VIEIRA DOS SANTOS

Processo nº 19515.005708/2008-41
Acórdão n.º **2803-002.299**

S2-TE03
Fl. 391

CÓPIA