



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19740.000130/2009-53
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-007.393 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 05 de outubro de 2020
Recorrente CAIXA DE PREVIDÊNCIA E ASSISTÊNCIA DOS SERVIDORES DA FUNDAÇÃO NACIONAL DE SAÚDE
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

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

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. GFIP'S COM DADOS INCORRETOS OU OMISSOS. MULTA. CÁLCULO REALIZADO EM CONSONÂNCIA COM A LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA.

O contribuinte que apresentar GFIP com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á à multa de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas, sendo que a multa aí apresentará o valor mínimo de R\$ 500,00 (quinhentos reais).

APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO NON REFORMATIO IN PEJUS. JULGAMENTO EXTRA PETITA.

O processo deve ser impulsionada para frente à luz do princípio do impulso oficial, de modo que se o contribuinte recorre, ele o faz visando a reforma da decisão para melhor, sendo que que seria ilógico piorar sua situação em benefício do Fisco, do que se conclui que se a turma julgadora revisora entendesse por reformar a decisão para piorar estaria aí, de certa forma, decidindo extra petita.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para aplicar ao presente os reflexos do julgamento levado a termo nos processos em que se discutiram as obrigações principais. Vencido o conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso, que deu provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Francisco Nogueira Guarita, Douglas Kakazu Kushiya, Débora Fofano dos Santos, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Marcelo Milton da Silva Risso e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Relatório

Trata-se, originalmente, de Auto de Infração consubstanciado no DEBCAD n. 37.179.504-4, lavrado por descumprimento da obrigação acessória prevista no artigo 32, inciso IV da Lei n. 8.212/91, combinado com o artigo 225, inciso IV e § 4º do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048/99, porquanto a empresa teria apresentado GFIP's com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas contribuições previdenciárias (CFL 68), do que resultou na aplicação da multa com fundamento no artigo 32, § 5º da Lei n. 8.212/91, combinado com o artigo 284, inciso II do RPS, a qual restou fixada em R\$ 413.886,40 (fls. 3).

Depreende-se da leitura do *Relatório Fiscal da Infração* de fls. 77/97 que a autoridade entendeu por lavrar o correspondente Auto de Infração com base nos motivos a seguir transcritos:

“COOPERATIVAS DE TRABALHO NA ÁREA DE SAÚDE

[...]

4.8. Batimento entre Portaria 42, NFS apresentadas e Memória de Cálculo da GFIP – Com as informações das NFS registradas na contabilidade da empresa, representadas pelo conjunto de dados informados no arquivo digital entregue no formato da Portaria 42, conjugados com as informações extraídas das cópias reprográficas das NFS apresentadas à Fiscalização, e, finalmente, com os valores dos serviços contidos nas NFS, informados nas GFIP's, por competência, para cada cooperativa de trabalho na área de saúde, esta Fiscalização, após efetuar um batimento, encontrou uma série de divergências entre estes três conjuntos de informações.

4.8.1. Apresentação das divergências apuradas para todas as cooperativas – Para cada competência do ano de 2004 (01/2004 a 12/2004) e para cada cooperativa de trabalho na área de saúde contratada, efetuou-se um batimento das informações prestadas pela empresa: (a) contabilidade (arquivo digital no formato da Portaria 42); (b) cópias das NFS entregues à Fiscalização; e (c) arquivo digital da memória de cálculo dos valores dos serviços de cooperativas informados nas GFIP's. Esta planilha de batimento está demonstrada no Anexo 8 - Batimento Portaria 42 X NFS apresentadas X GFIP (fls. 2446 a 2519).

4.9. Pedido de esclarecimentos das divergências apuradas - A empresa foi intimada a prestar esclarecimentos sobre as divergências de valores e de competências de emissão dos documentos fiscais, apuradas nos registros contábeis dos respectivos documentos fiscais, nas NFS apresentadas à Fiscalização e nos valores totais dos serviços declarados em GFIP's por cooperativas e por competências (Termo de Intimação Fiscal - TIF nº 21, lavrado em 18/03/2009). Os esclarecimentos deveriam ser fornecidos individualizados para cada uma das cooperativas prestadoras dos serviços, acompanhados das respectivas planilhas auxiliares e dos documentos comprobatórios das alegações da empresa, de modo a esclarecer as diferenças de valores e competências apuradas.

4.9.1. Limitou-se a empresa a encaminhar um arquivo digital devidamente autenticado pelo representante legal da empresa, contendo uma planilha, esta colocada no Anexo Relatório Esclarecimentos COOPERATIVAS (fls. 2416 a 2445), onde, de forma bastante resumida, sem individualizar as divergências de valores e competências dos

documentos fiscais, sendo tais esclarecimentos desacompanhados de documentos que lhes dêem sustentação, tece os seguintes 5 (cinco) comentários:

- NOTA FISCAL EMITIDA RELO VALOR LÍQUIDO
- ESTE CREDENCIADO NÃO FOI CADASTRADO COMO COOPERATIVA
- O RECOLHIMENTO FOI EFETUADO COM BASE No ADIANTAMENTO
- ESTE PRESTADOR DE SERVIÇOS NÃO É COOPERATIVA
- NÃO HÁ DIFERENÇAS

4.10. Ausência de esclarecimentos e documentos - Diante da ausência de esclarecimentos, acompanhados dos respectivos documentos, que explicassem as divergências evidenciadas na planilha contida no Anexo 8 - Batimento Portaria 42 X NFS apresentadas X GFIP (fls. 2446 a 2519), restou à Fiscalização a lavratura do Auto de Infração por descumprimento de obrigação acessória (apresentação de documentos) DEBCAD nº 37.179.497-8, e a categorização das divergências apuradas, seguidas dos respectivos lançamentos dos créditos previdenciários correlacionados, lançados no presente Auto de Infração.

[...]

15. Ao apresentar o documento a que se refere a Lei nº 8.212, de 24.07.91, art. 32, inc. IV e § 3º, acrescentados pela Lei nº 9.528, de 10.12.97 (GFIP), com omissão de alguns fatos geradores de contribuições previdenciárias, a empresa infringiu a Lei nº 8.212, de 24.07.91, art. 32, inc. IV e § 59, também acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97 combinado com art. 225, IV, §4º do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06.05.99 (DOU de 12/05/1999).”

A empresa foi intimada da autuação através do Termo de Encerramento de Procedimento Fiscal (fls. 69/70) e apresentou, tempestivamente, Impugnação de fls. 106/123 em que alegou, em síntese, (i) a revogação do artigo 32, § 5º da Lei n. 8.212/91 o qual tinha lastreado a aplicação da multa, (ii) o efeito abusivo e confiscatório da multa e (iii) da falta de razoabilidade no que diz com a cobrança da multa.

Os autos foram encaminhados para que a autoridade competente apreciasse a impugnação e, aí, em Acórdão de fls. 132/139, a 13ª Turma da DRJ do Rio de Janeiro – RJ entendeu por julgá-la parcialmente procedente, haja vista que a Medida Provisória n. 449/2008, convertida na Lei n. 11.941/2009 alterou a Lei n. 8.212/91 e acabou acrescentando o artigo 32-A, sendo que, à luz do princípio da retroatividade benigna, a nova lei que comina penalidade menos severa deveria ser aplicada ao caso pendente de julgamento, nos termos do artigo 106, inciso II, alínea “c” do CTN, de modo que a multa restou mantida no montante de R\$ 39.660,00. Ao final, o referido acórdão restou ementado nos seguintes termos:

“ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

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

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. INFORMAÇÕES À PREVIDÊNCIA SOCIAL.

Apresentar GFIP com omissão de fatos geradores de contribuições previdenciárias, conforme o art. 32, inciso IV da Lei 8.212/91 configura infração, com vistas à constituição do crédito tributário, na foma do art. 113, § 2º do Código Tributário Nacional.

RETROATIVIDADE BENIGNA EM MATÉRIA DE INFRAÇÃO.

Aplica-se a lei nova ao ato ou fato pretérito ainda pendente de julgamento, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática. Inteligência do art. 106, II, c do CTN.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte.”

Na sequência, a empresa foi devidamente intimada do resultado da decisão de 1ª instância em 28.10.2009 (fls. 141) e entendeu por apresentar Recurso Voluntário de fls. 142/146, protocolado em 24.11.2009, sustentando, pois, as razões do seu descontentamento. E, aí, os autos foram encaminhados para este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF para apreciação do presente Recurso.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Relator.

Verifico, inicialmente, que o presente Recurso Voluntário foi formalizado dentro do prazo a que alude o artigo 33 do Decreto n. 70.235/72 e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, daí por que devo conhecê-lo e, por isso mesmo, passo a apreciá-lo em suas alegações meritórias.

Observe, de logo, que a empresa recorrente encontra-se por sustentar as seguintes alegações:

- (i) Que o cálculo da multa sobre a totalidade dos segurados tal como determinou a autoridade julgadora de 1ª instância é flagrantemente ilegal, já que os artigos 32, inciso II e 32-A, inciso II da Lei n. 8.212/91 determinam a aplicação da multa no valor de R\$ 20,00 para cada grupo de 10 informações erradas; e
- (ii) Que a multa remanescente no montante de R\$ 39.660,00 seja recalculada com base nas informações erradas e não com base na totalidade dos segurados.

Com base em tais alegações, a recorrente requer que o presente recurso voluntário seja provido e o Acórdão n. 12.26-270 seja reformado, determinando-se que a multa de R\$ 39.660,00 seja recalculada levando em consideração somente a quantidade de informações erradas e não a totalidade dos segurados, como determinou a autoridade julgadora de 1ª instância.

Passemos, então, ao exame das alegações formuladas.

Da aplicação da multa pela entrega de GFIP's com incorreções ou omissões nos termos do artigo 32-A, inciso I da Lei n. 8.212/91

De início, verifique-se que as normas jurídicas que põem as sanções tributárias no ordenamento jurídico integram a subclasse das regras de conduta e ostentam a mesma estrutura da regra-matriz de incidência, sendo que, diferentemente da regra-matriz de incidência, o antecedente das regras sancionatórias descreve um fato ilícito qualificado pelo descumprimento de um dever estipulado na própria norma da obrigação tributária principal ou acessória¹.

O antecedente da norma sancionatória, pois, descreve um fato ilícito, antijurídico – é a não prestação do objeto da relação jurídica tributária principal ou acessória – que em virtude da sua ocorrência acabará ensejando a aplicação da penalidade cabível, que, aliás, no caso do descumprimento das obrigações tributárias acessórias, consubstancia-se mais usualmente na aplicação de multas. É por isso mesmo que o artigo 113, § 3º do Código Tributário Nacional dispõe que “*a obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária*”.

De fato, toda multa exerce a função de apenar o sujeito a ela submetido tendo em vista o ilícito praticado. É na pessoa do infrator que recai a multa, isto é, naquele a quem incumbia o dever legal de adotar determinada conduta e que, tendo deixado de fazê-lo, sujeitar-se-á à sanção cominada pela lei.

Seguindo essa linha de raciocínio, note-se que a redação do artigo 32-A da Lei n. 8.212/91 é bastante clara ao prescrever que o contribuinte que apresentar a GFIP com incorreções ou omissões sujeitar-se-á a multa de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas, sendo que o valor mínimo da multa será fixado em R\$ 500,00. Confira-se:

“Lei n. 8.212/91

Capítulo X – Da Arrecadação e Recolhimento das Contribuições

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). (Vide Lei nº 13.097, de 2015) (Vide Lei nº 13.097, de 2015)

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

[...]

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

[...]

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

Pelo que se verifica, aquele que apresenta GFIP’s com dados incorretos ou omissos no que diz com os fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias sujeitar-se-á à multa de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas, sendo que a multa mínima será aplicada no valor de R\$ 500,00 (quinhentos reais).

¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 582/583.

Na hipótese dos autos, verifique-se que a autoridade julgadora de 1ª instância entendeu por recalculer a multa com fundamento no princípio da retroatividade benigna previsto no artigo 106, inciso II, alínea “c” do Código Tributário Nacional², uma vez que a Lei n. 11.941/2009 alterou a Lei n. 8.212/91 e acabou acrescentando penalidade menos severa no que diz respeito às incorreções e omissões apuradas em GFIP’s.

Decerto que a linha de entendimento perfilhada pela autoridade julgadora de 1ª instância é de todo correta e, além do mais, note-se que o recálculo da multa foi realizado em plena consonância com o artigo 32-A, inciso I da Lei n. 8.212/91, que, reafirme-se, prescreve que a multa será aplicada no montante de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas, sendo que aí a multa mínima será aplicada no valor de R\$ 500,00 (quinhentos reais), conforme se pode observar da planilha abaixo, elaborada pela própria autoridade de piso:

Comp.	Valor original do AI (fls. 99)	Nº de Campos omissos/incorretos	Valor devido (R\$ 20,00 x grupos de até dez campos OU multa mínima de R\$ 500,00) Lei 11.941/09	Valor devido final (menor valor entre o valor originário e o calculado pela nova sistemática)
01/2004	17.468,81	1700	3.400,00	3.400,00
02/2004	19.226,47	1472	2.960,00	2.960,00
03/2004	24.213,06	1624	3.260,00	3.260,00
04/2004	40.000,36	1617	3.240,00	3.240,00
05/2004	31.277,27	1692	3.400,00	3.400,00
06/2004	39.275,36	1685	3.380,00	3.380,00
07/2004	37.239,40	1718	3.440,00	3.440,00
08/2004	43.813,24	1635	3.280,00	3.280,00
09/2004	44.688,43	1706	3.420,00	3.420,00
10/2004	36.377,70	1688	3.380,00	3.380,00
11/2004	38.644,79	1624	3.260,00	3.260,00
12/2004	41.661,52	1614	3.240,00	3.240,00
Total:				R\$ 39.660,00

Portanto, observe-se que a penalidade foi, de fato, recalculada em plena consonância com o artigo 32-A, inciso II da Lei n. 8.212/91, que determina a aplicação da multa de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações erradas.

² Cf. Lei n. 5.172/66. 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.

De acordo com essas singelas razões, entendo que não assiste razão à recorrente ao sustentar que o recálculo da multa foi realizado sobre a totalidade dos segurados, porque, como visto, a penalidade foi calculada levando-se em conta o grupo de 10 (dez) informações erradas por competência e cujo resultado para cada competência foi multiplicado por R\$ 20,00, conforme bem dispõe a legislação de regência.

Da Decisão recorrida e da aplicação do que restou decidido no julgamento dos processos em que se discutiam as exigências de obrigações principais

Conforme se observa do acórdão recorrido de fls. 132/139, a 13ª Turma da DRJ do Rio de Janeiro – RJ entendeu por aplicar, equivocadamente, os artigos 106, inciso II, alínea “c” e 112, inciso IV do Código Tributário Nacional e, aí, por força do princípio da retroatividade benigna em matéria de infrações, as multas aplicadas no caso concreto foram reanalisadas de acordo com a Medida Provisória nº 449/2008, convertida na lei nº 11.941/2009 que, por sua vez, alterou a Lei nº 8.212/91.

Em síntese, a multa que, originalmente, foi aplicada no patamar de 100% do valor da omissão apontada pela autoridade fiscal, deveria ser calculada, agora, nos termos do artigo 32-A, II da referida Lei nº 8.212/91, que dispõe que as infrações ali capituladas serão de R\$ 20,00 para cada grupo de dez informações erradas ou omitidas na GFIP. Veja-se:

“10.1. Primeiramente cabe-nos perfilhar a então citada Medida Provisória nº 449 de 3 de dezembro de 2008, já convertida na Lei de nº 11.941, de 27 de maio de 2009, a qual, entre outras providências, alterou a Lei nº 8.212, de 1991.

[...]

10.3. De acordo com a Exposição de Motivos (E.M. Interministerial nº 161/2008 - MF/MP/MAF/AGU) o art. 32-A foi acrescentado para alterar as penalidades cabíveis nos casos de falta ou atraso na entrega da GFIP, que é a declaração de contribuições devidas à Previdência Social, de forma a se aplicar os mesmos critérios a que estão sujeitos os contribuintes em relação às declarações referentes aos demais tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, a exemplo da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF e da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ, conforme estabelecido na Lei nº 10.426, de 24 de abril de 2002;

10.4. Conforme se observa após esta uniformização de critérios, tal como ressaltado pela impugnante, a multa por descumprimento da obrigação acessória em tela, a qual era aplicada em 100% do valor da omissão apontada pela fiscalização, agora é calculada acrescentando-se R\$ 20,00 por grupo de dez informações erradas ou omitidas na GFIP.

[...]

10.6. Em princípio, a referida alteração na carga punitiva não afetaria o lançamento sob análise, em razão do princípio da irretroatividade da lei tributária insculpida nos artigos 105 e 144 do CTN.

10.7. No entanto, conforme já foi salientado pela impugnante, nos casos de sanções tributárias, o CTN em seu art. 106, II, "c", prevê a exceção à regra da irretroatividade quando dispõe sobre a aplicação retroativa de lei nova quando mais favorável ao infrator do que a lei vigente à época da ocorrência do fato (...)

[...]

10.8. É indubitável que a norma geral tributária é no sentido de que, em matéria de infração, a lei mais benéfica deve ser sempre aplicada ao contribuinte. Neste sentido, observe-se também o artigo 112 do Código Tributário Nacional [...]

10.10. Depreende-se do lançamento que a autoridade fiscal, ao constatar o descumprimento da obrigação acessória descrita, utilizou a redação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores. Resta a este Órgão Colegiado, portanto, adequar o lançamento aos ditames dos já mencionados artigos 106 e 112 do Código Tributário Nacional.

[...]

10.13. Conforme constatado, a multa calculada na forma da nova redação dada pela Lei 11.941/09 resulta em um valor menor ao autuado em todas as competências, revelando-se, portanto, mais benéfica em todo período do lançamento. Devemos, por conseguinte, aplicar a chamada retroatividade benigna em matéria de infrações. Prevalece assim, a lei mais branda ou *lex mitior* na dicção de Luciano Amaro.”

Ora, se é certo que a autoridade julgadora de 1ª instância entendeu, equivocadamente, pela aplicação do princípio da retroatividade benigna em matéria de infrações à luz dos artigos 106, inciso II, alínea “c” e 112, inciso IV do Código Tributário Nacional, aplicando-se ao caso a infração prevista no artigo 32-A, inciso II da Lei nº 8.212/91, também é certo que esta autoridade julgadora revisora não pode revisar a decisão recorrida para prejudicar o contribuinte de acordo com o princípio da *non reformatio in pejus*, que, como cediço, é de todo aplicável no âmbito do processo administrativo fiscal.

O processo anda para frente em respeito ao princípio do impulso oficial, de modo que se o contribuinte recorre, ele o faz, certamente, para obter decisão mais favorável, daí por que seria injusto e, sobretudo, ilógico, piorar sua situação em benefício do Fisco que, aliás, teve a oportunidade de fazê-lo quando da instrução do processo. Nesse contexto, considera-se que o contribuinte recorre visando a reforma da decisão para melhor, do que se conclui que se a turma julgadora revisora entendesse por reformar a decisão para pior, estaria aí, de certa forma, decidindo *extra petita*.

É por isso mesmo que os reflexos dos julgados levados à termo no âmbito dos processos em que discutiam as exigências relativas às obrigações principais devem ser aqui aplicados.

Conclusão

Por todo o exposto e por tudo que consta nos autos, conheço do presente recurso voluntário e, no mérito, voto por dar-lhe parcial provimento para aplicar ao presente os reflexos do julgado levado à termo nos processos em que se discutiam as exigências relativas às obrigações principais.

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega