



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

**Processo n°** 36624.014089/2006-03  
**Recurso n°** 999.999 Voluntário  
**Acórdão n°** **2302-01.870 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 19 de junho de 2012  
**Matéria** Auto de Infração. Obrigações Acessórias em Gfip.  
**Recorrente** ASSIST CARD DO BRASIL LTDA  
**Recorrida** DRJ - SÃO PAULO SP

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Data do fato gerador: 31/10/2006

RETROATIVIDADE BENIGNA. GFIP. MEDIDA PROVISÓRIA N ° 449. REDUÇÃO DA MULTA.

As multas relativas à Gfip foram alteradas pela Medida Provisória n ° 449 de 2008, esta mais benéfica para o infrator com a inclusão do art. 32-A à Lei n ° 8.212.

Conforme previsto no art. 106, inciso II do CTN, 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.

RELEVAÇÃO DA MULTA. IMPOSSIBILIDADE. NÃO CORREÇÃO DA FALTA ATÉ A DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA.

A relevação prevista no art. 291, § 1º do RPS necessitava dos seguintes requisitos: Pedido no prazo de defesa, mesmo que não contestada a infração; Primariedade do infrator; Correção da falta até a decisão do INSS; Sem ocorrência de circunstância agravante.

A relevação não é faculdade da autoridade administrativa, uma vez o infrator atendendo aos requisitos do art. 291, § 1º do RPS, quais sejam: primariedade do infrator; correção da falta e sem ocorrência de circunstância agravante; surge para a autoridade o dever de relevar a multa. Contudo, essa autoridade não pode agir de ofício, é necessária a provocação da parte.

Analisando os requisitos e os autos, verifica-se que a recorrente não é primária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da Segunda Turma da Terceira Câmara da Segunda Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por unanimidade em conceder provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. A multa deve ser calculada considerando as disposições da Medida Provisória n° 449 de 2008, mais precisamente o art. 32-A, inciso II, que na conversão pela Lei n° 11.941 foi renumerado para o art. 32-A, inciso I da Lei n° 8.212 de 1991.

Marco André Ramos Vieira - Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Marco André Ramos Vieira (Presidente), Liege Lacroix Thomasi, Arlindo da Costa e Silva, Adriana Sato, Jhonatas Ribeiro da Silva e Manoel Coelho Arruda Júnior.

## Relatório

O presente auto de infração foi originado do descumprimento do art. 32, inciso IV da Lei 8.212 (acrescentado pela Lei n. 9.528, de 10-12-1997 na redação da MP n. 449, de 3-12-2008, convertida na Lei n. 11.941, de 27-5-2009). Segundo a fiscalização federal, a autuada teria apresentado a Gfip com informações incorretas ou omissas nas competências dezembro de 2003 a dezembro de 2005, conforme relatório fiscal às fls. 17 e seguintes.

Não conformada com a autuação, a sociedade empresária apresentou impugnação, fls. 77 a 87.

Foi comandada diligência fiscal, fls. 1.658 a 1.663. A fiscalização prestou informações às fls. 1.665 a 1.666, a qual foi cientificada à autuada, fl. 1.670.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento apreciou os argumentos de defesa e emitiu a decisão de fls. 1.691 a 1.699, mantendo a autuação em parte. O lançamento foi retificado nos termos da diligência fiscal.

Não concordando com a decisão do órgão fazendário, foi interposto recurso, conforme fls. 1.714 a 1.722. Em síntese, a recorrente alegou o seguinte:

- a) devia ser relevada a multa aplicada;
- b) não havia qualquer dano ao erário;
- c) devia ser aplicada a retroatividade benigna;
- d) não cabia a responsabilização dos sócios;

Não foram apresentadas contrarrazões pelo órgão fazendário.

É o relato suficiente.

## Voto

Conselheiro Marco André Ramos Vieira, Relator

O recurso foi interposto tempestivamente, conforme informação à fl. 1.766. Pressuposto superado, passo ao exame das questões preliminares ao mérito.

Quanto ao mérito de serem devidas ou não as contribuições, não há litígio, haja vista a recorrente ter confessado os valores por meio de LDC.

Quanto ao cabimento da relevação da multa teço a seguinte análise. A relevação prevista no art. 291, § 1º do RPS necessita dos seguintes requisitos:

- I. Pedido no prazo de defesa, mesmo que não contestada a infração;
- II. Primariedade do infrator;
- III. Correção da falta até a decisão do INSS;
- IV. Sem ocorrência de circunstância agravante.

*Art.291. Constitui circunstância atenuante da penalidade aplicada ter o infrator corrigido a falta até a decisão da autoridade julgadora competente.*

*§ 1º A multa será relevada, mediante pedido dentro do prazo de defesa, ainda que não contestada a infração, se o infrator for primário, tiver corrigido a falta e não tiver ocorrido nenhuma circunstância agravante.*

A relevação não é faculdade da autoridade administrativa, uma vez o infrator atendendo aos requisitos do art. 291, § 1º do RPS, quais sejam: primariedade do infrator; correção da falta e sem ocorrência de circunstância agravante; surge para a autoridade o dever de relevar a multa. Contudo, essa autoridade não pode agir de ofício, é necessária a provocação da parte.

Analisando os requisitos e os autos, verifica-se que o recorrente não é primário, conforme informação às fls. 71, 1.665 e 1.666. Além do mais, não foi corrigida a infração para todas as competências, conforme resultado da diligência fiscal.

A atenuação e a relevação da multa são benefícios concedidos ao infrator, sendo uma contrapartida oferecida pela legislação previdenciária. Caso esse infrator corrija a falta, ficará responsável por um débito de menor valor, caso atenda aos demais requisitos a multa será relevada. Uma vez sendo em benefício do infrator, é necessário que este atenda aos requisitos exigidos pela Previdência Social e na forma pelo órgão estabelecida, traduzida no Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto n º 3.048/1999.

Corroborando esse entendimento foi publicado o Parecer CJ/MPS n º 3.194/2003, que assim dispõe:

23. Ante o exposto, este membro da Advocacia-Geral da União, por meio desta Consultoria Jurídica, manifesta-se no seguinte sentido:

a) o pedido de relevação da multa - previsto no art. 291, § 1º, do Regulamento da Previdência Social - deve ser feito no prazo de impugnação ao auto de infração lavrado pela fiscalização do INSS;

b) a autoridade julgadora competente referida no caput do art. 291, citado, é aquela integrante dos quadros da autarquia previdenciária - INSS.

c) a multa somente será relevada na hipótese de o infrator ter corrigido a falta até decisão originária, ou seja, do órgão próprio do INSS. (grifei)

A responsabilidade pela infração é objetiva, independe da culpa ou da intenção do agente para que surja a imposição do auto de infração. Assim, o fato de trazer ou não prejuízo ao Fisco é irrelevante, pois a obrigação sendo instrumental, qualquer descumprimento por presunção legal, acarreta dificuldade na ação fiscal. Conforme disposto no art. 136 do CTN, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato, a não ser que haja disposição em contrário.

Deve ficar claro que as obrigações acessórias são impostas aos sujeitos passivos como forma de auxiliar e facilitar a ação fiscal. Por meio das obrigações acessórias a fiscalização conseguirá verificar se a obrigação principal foi cumprida.

Como é cediço, a obrigação acessória é decorrente da legislação tributária e não apenas da lei em sentido estrito, conforme dispõe o art. 113, § 2º do CTN, nestas palavras:

*Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.*

*§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.*

*§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.*

*§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.*

A legislação engloba as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes, conforme dispõe o art. 96 do CTN.

Contudo, a Receita Federal não observou, de forma correta, a retroatividade benigna prevista no art. 106, inciso II do CTN.

As multas em GFIP foram alteradas pela Medida Provisória n° 449 de 2008, sendo mais benéficas para o infrator. Foi acrescentado o art. 32-A à Lei n° 8.212, nestas palavras:

*“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; e*

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

A conduta de apresentar a Gfip 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, limitada aos valores previstos no parágrafo 4º do artigo 32 da Lei n° 8.212 de 1991. Agora, com a Medida Provisória n° 449 de 2009, convertida na Lei n° 11.941, a tipificação passou a ser apresentar a GFIP com incorreções ou omissões, com multa de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de dez informações incorretas ou omitidas.

O núcleo do tipo infracional seja na redação anterior à MP n° 449, seja com o novo ordenamento é o mesmo: apresentar a Gfip com erros. A multa será aplicada ainda que o contribuinte tenha pago as contribuições, conforme previsto no inciso I do art. 32 A. Resta demonstrado, assim, que estamos diante de uma obrigação puramente formal, devendo ser aplicada a multa isolada. Não há razão para serem somadas as multas por descumprimento da obrigação principal e da acessória antes da MP n° 449 e após, para verificar qual a mais vantajosa. A análise tem que ser multa por descumprimento de obrigação principal antes e multa por tal descumprimento após; e multa por descumprimento de obrigação acessória antes

e após. A análise tem que ser realizada dessa maneira, pois como já afirmado trata-se de obrigação acessória independente da obrigação principal.

A conduta de não apresentar declaração, ou apresentar de forma inexata, somente se subsumiria à multa de 75%, prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, nas hipóteses em que não há penalidade específica para ausência de declaração ou declaração inexata. Para a Gfip – assim como para a DCTF e a DIRPF – há multa com tipificação específica; desse modo inaplicável o art. 44. Em relação à Gfip aplica-se o art. 32-A da Lei nº 8.212 de 1991.

Conforme previsto no art. 44 da Lei nº 9.430, a multa de 75% incidirá 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. Desse modo, há três condutas no art. 44 que não precisam ocorrer simultaneamente para ser aplicada a multa. Há a conduta deixar de pagar ou recolher; outra conduta é ausência de declaração, e a terceira é a apresentação de declaração inexata. Essa conclusão é facilmente alcançável pela aplicação da regra de paralelismo sintático da língua portuguesa, haja vista – no art. 44 – a repetição da preposição “de” indicar o referencial “no caso”. Esquemáticamente ter-se-ia:

*Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:*

*1) 75% sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos:*

*1.1 de falta de pagamento ou recolhimento,*

*1.2 de falta de declaração e*

*1.3 nos de declaração inexata;*

Logicamente, se o contribuinte tiver recolhido os valores devidos antes da ação fiscal, não se aplica a multa de 75% prevista no art. 44 da Lei nº 9.430; mas se a despeito do pagamento não declarou em Gfip, é possível a aplicação da multa isolada do art. 32A da Lei nº 8.212. Essa aplicação de multa isolada somente é possível pelo fato de serem condutas distintas. Agora, 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 9430, pois os débitos já estão confessados e devidamente constituídos, sendo prescindível o lançamento. Afinal, a multa do art. 44 da Lei nº 9.430 somente se aplica nos lançamentos de ofício. Desse modo, se o contribuinte tiver declarado em Gfip, mas não tiver pago, não se aplica o art. 44 da Lei 9.430. Esse artigo não se impõe pelo fato de o contribuinte não ter recolhido e ter declarado, deveras não se aplica o art. 44 em função de não haver lançamento de ofício, pois o crédito já está constituído pelo termo de confissão que é a Gfip. E nas hipóteses em que o contribuinte não recolhe e não declara em Gfip, há duas condutas distintas: 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. Como já afirmado, a multa será aplicada ainda que o contribuinte tenha pago as contribuições, conforme previsto no inciso I do art. 32 A, o que demonstra serem condutas independentes.

Pelo exposto, é de fácil constatação que as condutas de não recolher ou pagar o tributo e de não declarar em Gfip, não estão tipificadas no mesmo artigo de lei, no caso o art. 44 da Lei nº 9.430/96. Assim, não há que se falar em bis in idem, tampouco em consunção. Pelo contrário, 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. Logo, não há consistência nos entendimentos que pretendem dispensar a multa isolada, por ter sido aplicada a multa genérica.

A Receita Federal do Brasil editou a Instrução Normativa RFB n° 1.027 de 22 de abril de 2010 que assim dispõe em seu artigo 4°:

*Art. 4° A Instrução Normativa RFB n° 971, de 2009, passa a vigorar acrescida do art. 476-A:*

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

*I - até 30 de novembro de 2008, deverá ser aplicada a penalidade mais benéfica conforme disposto na alínea “c” do inciso II do art. 106 da Lei n° 5.172, de 1966 (CTN), cuja análise será realizada pela comparação entre os seguintes valores:*

*a) somatório das multas aplicadas por descumprimento de obrigação principal, nos moldes do art. 35 da Lei n° 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei n° 11.941, de 2009, e das aplicadas pelo descumprimento de obrigações acessórias, nos moldes dos §§ 4°, 5° e 6° do art. 32 da Lei n° 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei n° 11.941, de 2009; e*

*b) multa aplicada de ofício nos termos do art. 35-A da Lei n° 8.212, de 1991, acrescido pela Lei n° 11.941, de 2009.*

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

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

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

Entendo inaplicável a referida Portaria por ser ilegal. Como demonstrado, é possível a aplicação da multa isolada em Gfip, independentemente de o contribuinte ter pago, conforme dispõe o art. 32-A da Lei n° 8.212. Uma vez que a penalidade está prevista em lei, somente quem pode dispensá-la é o Poder Legislativo. A interpretação da Receita Federal gera a concessão de uma anistia sem previsão em lei, o que contraria o art. 150, parágrafo 6° da Constituição Federal. A Portaria também viola o art. 182 do CTN que exige a concessão de anistia por meio de lei, além de violar os artigos 32-A da Lei n° 8.212 e 44 da Lei n° 9.430.

A Portaria também viola o art. 182 do CTN que exige a concessão de anistia por meio de lei. Além de violar, os artigos 32-A da Lei n° 8.212 e 44 da Lei n° 9.430.

Conforme previsto no art. 106, inciso II do CTN, 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.

Entendo que há cabimento do art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN. Desse modo, deve ser corrigido o lançamento quanto à aplicação da multa imposta.

A Receita Federal não tem que somar multa por descumprimento de obrigação com multa por descumprimento de acessória. A análise tem que ser isolada. Dessa forma, conforme planilha à fl. 23, há casos em que o valor de 100% da contribuição devida e não declarada é menor que o mínimo de R\$ 500,00. Para as competências em que isso ocorreu deve ser aplicado o menor valor.

Quanto à alegação de que devem ser excluídos os dirigentes da relação de co-responsáveis, não procede o argumento da recorrente. A relação de co-responsáveis é meramente informativa do vínculo que os dirigentes tiveram com a entidade em relação ao período dos fatos geradores. Não foi objeto de análise no relatório fiscal se os dirigentes agiram com infração de lei, ou violação de contrato social, ou com excesso de poderes. Uma vez que tal fato não foi objeto do lançamento, não se instaurou litígio nesse ponto.

Ademais, os relatórios de co-responsáveis e de vínculos fazem parte de todos processos como instrumento de informação, a fim de se esclarecer a composição societária da empresa no período do lançamento ou autuação, relacionando todas as pessoas físicas e jurídicas, representantes legais do sujeito passivo, indicando sua qualificação e período de atuação.

O art. 660 da Instrução Normativa SRP nº 03 de 14/07/2005 determina a inclusão dos referidos relatórios nos processos administrativo-fiscais e esclarece:

*Art. 660. Constituem peças de instrução do processo administrativo-fiscal previdenciário, os seguintes relatórios e documentos:*

(...)

*X - Relação de Co-Responsáveis - CORESP, que lista todas as pessoas físicas e jurídicas representantes legais do sujeito passivo, indicando sua qualificação e período de atuação;*

*XI - Relação de Vínculos - VÍNCULOS, que lista todas as pessoas físicas ou jurídicas de interesse da administração previdenciária em razão de seu vínculo com o sujeito passivo, representantes legais ou não, indicando o tipo de vínculo existente e o período correspondente;*

### **CONCLUSÃO**

Pelo exposto, CONHEÇO do recurso voluntário, para no mérito CONCEDER-LHE PROVIMENTO PARCIAL. A multa deve ser calculada considerando as disposições da Medida Provisória nº 449 de 2008, mais precisamente o art. 32-A, inciso II, que na conversão pela Lei nº 11.941 foi renumerado para o art. 32-A, inciso I da Lei nº 8.212 de 1991.

**É como voto.**

Marco André Ramos Vieira

CÓPIA