



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

Processo nº 10410.007997/2007-35
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2301-004.254 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 03 de dezembro de 2014
Matéria CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente OBJETIVA RECURSOS HUMANOS SERVIÇOS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1999 a 30/06/2007

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. INCONSTITUCIONALIDADE DO ART. 45 DA LEI Nº 8.212/91. SÚMULA VINCULANTE Nº DO STF.

Súmula Vinculante nº 8: São inconstitucionais os parágrafos único do artigo 5º do Decreto Lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91.”

DA INEXISTÊNCIA DE LESÃO AOS PRINCÍPIOS DO CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA.

Não há que se falar em lesão ao contraditório e ampla defesa quando restou claro no Auto de Infração os motivos de fato e direito que ensejaram no lançamento, bem como foi oportunizado prazo para manifestação de defesa, o que foi exercido pela contribuinte.

OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA ACESSÓRIA. DESCUMPRIMENTO. INFRAÇÃO.

Consiste em descumprimento de obrigação acessória a empresa apresentar a Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP) com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, contendo informações incorretas ou omissas.

NORMAS GERAIS. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENÉFICA. ATO NÃO DEFINITIVAMENTE JULGADO. NATUREZA JURÍDICA. PENALIDADE. IDENTIDADE.

Conforme determinação do Código Tributário Nacional (CTN), a lei aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

No caso, para aplicação da regra expressa no CTN, deve-se comparar as penalidades sofridas, as antigas em comparação com as determinadas pela nova legislação.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, I) Por voto de qualidade: a) em dar provimento parcial ao recurso, para determinar que a multa seja recalculada, nos termos do I, art. 44, da Lei nº 9.430/1996, como determina o Art. 35-A da Lei nº 8.212/1991, deduzindo-se as multas aplicadas nos lançamentos correlatos, e que se utilize esse valor, caso seja mais benéfico à Recorrente, nos termos do voto do Redator. Vencidos os Conselheiros Adriano Gonzáles Silvério, Natanael Vieira dos Santos e Manoel Coelho Arruda Júnior, que votaram em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para aplicar ao cálculo da multa por obrigação acessória o art. 32-A, da Lei nº 8.212/91, caso este seja mais benéfico; III) Por unanimidade de votos: a) em dar provimento parcial ao recurso, a fim que sejam excluídos os fatos ensejadores da multa até a competência 11/2001, anteriores a 12/2001, devido à aplicação da regra decadencial expressa no I, Art. 173 do CTN, nos termos do voto do(a) Relator(a); b) em negar provimento aos demais argumentos da recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a). Redator: Marcelo Oliveira.

Redator designado: MARCELO OLIVEIRA

(Assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira - Presidente.

(Assinado digitalmente)

Natanael Vieira dos Santos - Relator.

(Assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Oliveira (Presidente da Turma), Adriano Gonzales Silverio, Daniel Melo Mendes Bezerra, Andrea Brose Adolfo, Natanael Vieira dos Santos e Manoel Coelho Arruda Junior.

Relatório

1. Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão prolatada pela Delegacia da receita Federal do Brasil de Julgamento Recife (PE), que julgou improcedente a impugnação apresentada pela recorrente que guerreava Auto de Infração, lavrado pela fiscalização, por falta de cumprimento de obrigação acessória.

2. Por muito bem descrever os fatos, adoto o relatoria da DRJ, que assim foi descrita:

“Trata-se de Auto de Infração lavrado contra o contribuinte em epígrafe cadastrado no sistema COMPROT/Ministério da Fazenda sob número de identificação 10410.00799712007-35, conforme consta no cabeçalho deste Acórdão.

Valor da Autuação: R\$ 117.769,48 (cento e dezessete mil, setecentos e sessenta e nove reais e quarenta e oito centavos).

De acordo com o Relatório Fiscal da Infração, f. 06, e o Relatório Fiscal da Multa Aplicada, f. 07, o autuado, deixou de informar nas GFIP de sua responsabilidade os valores de remuneração apurados, a partir das folhas de pagamento e da Relação Anual de Informações Sociais-Relação Anual de Informações Sociais-RAIS, na forma do anexo de fls 08 e 09.

A fiscalização informa, adicionalmente, que o uso das informações da RAIS foi determinado pela ausência de apresentação de folhas de pagamento em algumas competências.

Período da Infração : 01/01/1999 a 30/06/2007. A base legal da presente autuação encontra-se determinada pelo artigo 32, IV e §§ 3 e 5º, da Lei n.º 8.212/91, combinado com art. 225, IV e § 4.º do Regulamento da Previdência Social-RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99.

Diante das condutas acima apontadas, a multa foi aplicada segundo o art. 32 § 5º, da Lei 8.212/91 c/c os artigos 284, II e 373 do Regulamento da Previdência Social-RPS, • aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99. O valor da multa submeteu-se ao limite imposto pelo art 32, IV, § 5º da Lei 8.212/91 c/c o art 7 I, V da Portaria WS d 14212007. Os cálculos foram detalhados mês a mês e encontram-se no já referido anexo de fls. 08 e 09.

Tendo sido cientificada pessoalmente deste Auto de Infração, em 26/11/2007, a autuada apresentou defesa (fls. 38 a 53) alegando, em síntese:

a. decadência quinquenal da multa aplicada;

b. impossibilidade de se estabelecer multas em Portarias;

c. cerceamento de defesa por insuficiência de fundamentação legal;

d. ter apresentado à fiscalização os documentos cuja omissão motivou a presente lavratura;

e. não ter omitido informações em suas GFIP, e se comprometendo em trazer, • posteriormente, planilha demonstrativa de suas contribuições;

f. desconsideração de retenções efetuadas e nova promessa de provas adicionais;

Ao final, anexa apenas cópia de seu Contrato Social e pede a nulidade da presente autuação.

Eis, em resumo, o que há para ser relatado.”

3. Diante da discussão posta, a DRJ prolatou acórdão, o qual restou ementado da seguinte forma:

*“ASSUNTO: CORRRIIBUIÇÕES SOCIAIS
PREVIDENCIÁRIAS*

Período de apuração: 01/01/1999 a 30/06/2007

AUTO DE INFRAÇÃO. GFIP. APRESENTAÇÃO INEXATA, INCOMPLETA OU OMISSA. MULTA.

Constitui infração à legislação previdenciária apresentar, a empresa, GFIP com informações inexatas, incompletas ou omissas em relação aos dados relacionados aos fatos geradores das contribuições previdenciárias.

DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA.

A decadência das contribuições devidas à Seguridade Social nos termos expressos na legislação previdenciária é decenal.

MULTA POR INFRAÇÃO. ATUALIZAÇÃO POR ATO DO EXECUTIVO. PERMISSIVO LEGAL.

Não constitui violação ao princípio da reserva legal à atualização, por ato do Executivo, da penalidade por infração, especialmente, quando autorizada por lei a sua feitura.

NEGATIVA DE CONDUTA. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO. NÃO ACATAMENTO.

A negativa de conduta apontada pela Auditoria Fiscal, desacompanhados das respectivas provas documentais, não é suficiente para afastar a presente autuação.

DILAÇÃO PROBATÓRIA.

A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de

sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; refira-se a fato ou a direito superveniente ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos Lançamento Procedente.”

4. A recorrente foi intimada do acórdão em 24/08/2008 e, tempestivamente, interpôs recurso voluntário em 02/09/2008, momento em que reiterou os mesmos argumentos trazidos na impugnação, que é sintetizada da seguinte forma:

- a) A inconstitucionalidade formal da norma que fixou a decadência decenal, devendo o acórdão ser reformado para ser aplicada a decadência quinquenal da multa aplicada;
- b) A inconstitucionalidade de estabelecimento multas por meio de Portaria;
- c) Lesão aos princípios do contraditório e da ampla defesa, vez que teve seu direito de defesa cerceado pela deficiência de fundamentação do Auto de Infração;
- d) Que todos os documentos solicitados pela Fiscalização foram devidamente apresentados;
- e) Que não houve omissão de informações em suas GFIP;
- f) Que a fiscalização teria desconsiderado retenções efetuadas nas notas fiscais de prestação de serviços.

5. A Fazenda Nacional não apresentou contrarrazões e os autos vieram para apreciação desta Corte Administrativa.

É o relatório.

Voto Vencido

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 DECADÊNCIA

2. A DRJ, ao se pronunciar sobre a arguição de decadência, entendeu que seria aplicável o art. 45 da Lei 8.212/1991, que fixou o prazo decadencial de 10 anos para as contribuições previdenciárias, mantendo assim a autuação.

3. No momento em que a instância *a quo* prolatou o seu acórdão, a interpretação adotada era a mais viável, uma vez que a ela e nem a este Conselho compete o controle de constitucionalidade das normas. Entretanto, o Supremo Tribunal Federal, STF, a quem cabe a guarda da Constituição, entendeu que o dispositivo supracitado estava eivado de inconstitucionalidade formal, uma vez que decadência é matéria afeta à lei complementar e a Lei 8.212/91 possui natureza jurídica de lei ordinária. O entendimento trazido à baila foi cristalizado na Súmula Vinculante de nº 08, que assim dispõe:

“Súmula Vinculante nº 8:

São inconstitucionais os parágrafos único do artigo 5º do Decreto Lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91.”

4. A Constituição Federal atribuiu efeito vinculante à sumula, na medida em que uma vez editada ela passa a ser de observância obrigatória para os demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, conforme dispôs o art. 103-A, da CF. O Regimento do CARF, ao tratar do tema, assim determinou:

“Art. 62 Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Parágrafo Único: O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal.”

5. Diante disso é axiomático que o acórdão recorrido merece reforma, para ser reconhecida a decadência quinquenal e não decenal.

6. Por outro lado, outra controvérsia cinge os autos, com o reconhecimento da decadência no prazo de cinco anos. Neste momento urge saber se para o caso em tela será aplicado o art. 173, I ou o art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, CTN.

7. Como pode ser observado, o lançamento se deu por descumprimento de obrigação acessória, sendo assim, a jurisprudência pátria tem entendido que a regra aplicável é a do art. 173, I, uma vez que não houve pagamento antecipado.

8. A recorrente foi autuada por não ter apresentado dados correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias devidas, ou seja, pelo descumprimento de obrigação acessória, que tem por objeto, segundo explica o art. 113, § 2º, do CTN, as prestações positivas ou negativas, previstas na legislação tributária, no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

9. Ora, o fato da inobservância transforma a obrigação acessória em principal, sujeita ao lançamento de ofício na forma do art. 149, incisos II, IV e VI do CTN, devendo obedecer a regra decadencial do art. 173, I, do CTN. Ao se deparar com o tema, o Superior Tribunal de Justiça pronunciou-se da seguinte forma:

“TRIBUTÁRIO - EXECUÇÃO FISCAL - CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA - APRESENTAÇÃO DA GFIP - OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - DESCUMPRIMENTO - DECADÊNCIA - REGRA APLICÁVEL: ART. 173, I, DO CTN. 1. A falta de apresentação da Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP), assim como o fornecimento de dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias devidas configura descumprimento de obrigação tributária acessória, passível de sanção pecuniária, na forma da legislação de regência. 2. Na hipótese, o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário é regido pelo art. 173, I, do CTN, tendo em vista tratar-se de lançamento de ofício, consoante a previsão do art. 149, incisos II, IV e VI. 3. Ausente a figura do lançamento por homologação, não há que se falar em incidência da regra do art. 150, § 4º, do CTN. 4. Recurso especial não provido

(STJ - REsp: 1055540 SC 2008/0098490-8, Relator: Ministra ELIANA CALMON, Data de Julgamento: 19/02/2009, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 27/03/2009)”

10. Dessa forma, deve-se reconhecer que a prescrição é quinquenal, tendo como regra, para o caso em tela, o disposto no art. 173, I, do CTN, de maneira que ficam fulminados pela decadência as competências anteriores de 01/1999 a 11/2002.

DA INEXISTÊNCIA DE LESÃO AOS PRINCÍPIOS DO CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA.

11. A recorrente alega que teve seu direito de defesa prejudicado, por não ter a autoridade Fazendária explicitado a razão de direito do lançamento.

12 Ora, a afirmação da recorrente não merece amparo, pois o relatório do Auto de Infração é claro ao explicitar os motivos de fato e de direito da autuação, como pode ser observado às fls. 13 dos presentes autos, que agora colaciono abaixo:

Ação fiscal instaurada por ordem contida no Mandado de Procedimento Fiscal de Diligência - MPF-D nº 09422923. A ação fiscal teve início a 27/09/2007, com a ciência do MPF pelo Sr. Fred Ricardo Miranda Borba, Assistente Administrativo da Objetiva Recursos Humanos Serviços Ltda, CPF nº 870.939.604-72.

Durante a ação fiscal desenvolvida na empresa autuada (OBJETIVA RECURSOS HUMANOS SERVIÇOS LTDA), constatou-se, através do exame dos documentos apresentados pelo sujeito passivo em epígrafe (Folhas de pagamento), que, no período de 01/1999 a 06/2007, a mesma não declarou, através da GFIP (Gula de Recolhimento do FGTS e Prestação de Informação a Previdência Social), todos os fatos geradores de contribuição previdenciária.

Entretanto a empresa deixou de apresentar, em algumas competências, as respectivas folhas de pagamento. Na ausência destas foram utilizados como base de cálculo a massa salarial informada na RAIS (Relação Anual de Informações Sociais). A empresa também apresentou várias folhas de pagamento com valores aquém dos informados na RAIS. Neste caso também foram utilizados os valores informados na RAIS.

Destarte, o sujeito passivo infringiu o art. 32, inc. IV e §5º, da Lei nº 8.212, de 24.07.91 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. Na planilha anexa a este auto de infração, encontram-se os valores tomados como base de cálculo (a origem é informada na coluna "Documento") e desconto dos segurados (este extraído das folhas de pagamento). Na mesma planilha é mostrada a diferença entre os valores apurados pela fiscalização e os valores declarados pela empresa através da GFIP, esta diferença foi utilizada para cálculo da contribuição devida e não declarada, por competência.

Não ficou caracterizada reincidência.

13. Ora, o auditor fiscal foi claro em sua autuação, bem como é possível afirmar que foi oportunizado o contraditório e ampla defesa ao Recorrente, que, oportunamente apresentou impugnação, como pode ser vislumbrado às fls. 79/109.

14. Observe-se que os atos que não geram prejuízos devem ser conservados, de forma a garantir a eficiência e economia dos processos.

15. Tendo em vista que ao recorrente não demonstrou vício capaz de ensejar a nulidade do Auto, entendo desarrazoada a sua alegação.

DA MULTA APLICADA

16. Ao dispôs sobre a multa aplicada, a DRJ assim dispôs:

“A defesa arguiu a nulidade da pena pecuniária imposta, por ausência de supedâneo legal. Contudo, tal assertiva não merece prosperar conforme veremos a seguir”.

A multa ora reclamada tem sua base legal exposta á capa deste Auto de Infração: artigo 32. IV e §§ 3 e 5º, da Lei nº 8.212/91, combinado com art. 225, INº e § 4º do Regulamento da Previdência Social-RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99.*

Da análise do art. 32, §5º da Lei nº 8.212/91 c/c o art. 284, II do Regulamento da Previdência Social-RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99 percebe-se que a lei fixou parâmetros e padrões, a serem reajustados conforme art 373 do já referido Decreto 3.048/99:

Art. 373. Os valores expressos em moeda corrente referidos neste Regulamento exceto aqueles referidos no art. 288. são reajustados nas mesmas épocas e tom As meemos Índices utilizados para a reajustamento dos benefícios de prestação continuada da previdência social.

Assim,, não se pode vislumbrar afronta aos princípios da legalidade (CF/88, art.5º, II e XLVI) e da tipicidade cerrada da tributação (art. 150. I, da CF/88 e do art. 97, V do CTN).

Pelo argumentado, reclamação é improcedente.”

17. Neste ponto, encontra-se coerente a fundamentação da DRJ, não podendo prosperar a alegação da recorrente de que a multa foi fixada pelo Decreto ou por Portaria. O Decreto 3.048/99 prestou-se a fixar o montante da multa que foi fixada na própria lei, em honra ao princípio da legalidade cerrada. Dessa forma, a cominação da penalidade é legítima, pois nos moldes do art. 99, do CTN, que assim dispõe:

“Art. 99. O conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos, determinados com observância das regras de interpretação estabelecidas.”

18. Quanto à multa de mora, note-se que a matéria já foi debatida por diversas vezes nesta Corte Administrativa, sendo pacífico o seu entendimento no sentido de que, no que diz respeito à multa aplicada até 12/2008, com base no art. 35 da Lei nº 8.212/91, à luz do art. 106 do CTN, impõe-se o cálculo da multa com base no artigo 61 da Lei nº 9.430/96, que estabelece multa de 0,33% ao dia, limitada a 20%, comparativo com a multa aplicada com base na redação anterior do art. 35 da Lei nº 8.212/91, para determinação e prevalência da multa mais benéfica, no momento do pagamento.

19. Para fundamentar o meu entendimento, me reporto a trecho do voto proferido pelo Conselheiro Marcelo Magalhães Peixoto, no Processo nº 10580.727349/2009-17, no qual o tema foi abordado da seguinte forma:

“A MP nº 449, convertida na Lei nº 11.941/09, que deu nova redação aos arts. 32 e 35 e incluiu os arts. 32-A e 35-A na Lei nº 8.212/91, trouxe mudanças em relação à multa aplicada no caso de contribuição previdenciária.

Verifica-se, portanto, que antes da MP nº 449 não havia multa de ofício. Havia apenas multa de mora em duas modalidades: a uma decorrente do pagamento em atraso, desde que de forma espontânea a duas decorrente da notificação fiscal de lançamento, conforme previsto nos incisos I e II, respectivamente, do art. 35 da Lei nº 8.212/91, então vigente.

Nesse sentido dispõe a hodierna doutrina (Contribuições Previdenciárias à luz da jurisprudência do CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais / Elias Sampaio Freire, Marcelo Magalhães Peixoto (coordenadores). – Julio César Viera Gomes (autor) – São Paulo: MP Ed., 2012. Pág. 94), in verbis:

‘De fato, a multa inserida como acréscimo legal nos lançamentos tinha natureza moratória – era punido o atraso no pagamento das contribuições previdenciárias, independentemente de a cobrança ser decorrente do procedimento de ofício. Mesmo que o contribuinte não tivesse realizado qualquer pagamento espontâneo, sendo, portanto necessária a constituição do crédito tributário por meio do lançamento, ainda assim a multa era de mora. (...) Não se punia a falta de espontaneidade, mas tão somente o atraso no pagamento – a mora.’

Com o advento da MP nº 449, que passou a vigorar a partir 04/12/2008, data da sua publicação, e posteriormente convertida na Lei nº 11.941/09, foi dada nova redação ao art. 35 e incluído o art. 35-A na Lei nº 8.212/91...

Nesse momento surgiu a multa de ofício em relação a contribuição previdenciária, até então inexistente, conforme destacadado alhure.

Logo, tendo em vista que o lançamento se reporta à data da ocorrência do fato gerador, nos termos do art. 144 do CTN, tem-se que, em relação aos fatos geradores ocorridos antes de 12/2008, data da MP nº 449, aplica-se apenas a multa de mora. Já em relação aos fatos geradores ocorridos após 12/2008, aplica-se apenas a multa de ofício.”

20. Assim, em respeito ao princípio da retroatividade benigna, prevista no art. 106, inciso II, “c”, do CTN, impõe-se que a multa de mora seja recalculada de acordo com o disposto no art. 35, *caput*, da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/09, se mais benéfica a contribuinte.

21. No que tange aos valores da multa aplicada, relativamente à GFIP's, as mesmas foram fundamentados no art. 32, IV, § 3º e 5º, da Lei nº 8.212/1991. Entretanto, o legislador ordinário acrescentou ao referido diploma legal o art. 32-A e 35-A, por meio da Lei nº 11.941/2009, que restou por alterar os dispositivos que fundamentaram a penalidade, mudando sua sistemática de cálculo, a qual deve ser aplicada ao presente lançamento, em honra ao mandamento do art. 106, inciso II, alínea "c", do CTN, que consagrou o princípio da retroatividade benéfica da lei tributária, no que diz respeito as penalidade.

22. No caso, a penalidade deve ser aplicada nos moldes do art. 32-A da Lei nº 8.212/1991, que possui a seguinte redação:

"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).

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).

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), observada o disposto no § 3º deste artigo. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 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. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 2º. Observado o disposto no § 3º deste artigo, as multas serão reduzidas: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

I à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

II a 75% (setenta e cinco por cento), se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação. (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).

I R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e (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)."

23. Dessa forma, em atenção ao princípio da retroatividade benigna, o acórdão guerreado deve ser reformado para aplicar a penalidade mais benéfica, como dispõe o art. 106, do CTN.

DO ONUS PROBANDI

24. A Recorrente afirma que são inverídicas as alegações de recusa da empresa a entregar documentação requerida pelo Fisco, e que sofreu nos últimos três anos anteriores ao lançamento dois arrombamentos, ocorrendo diversas baixas de documentos. Argumentou, ainda, que a fiscalização teria desconsiderado retenções efetuadas nas notas fiscais de prestação de serviços.

25. Em que pese às alegações tecidas pela recorrente, observo que não consta dos autos qualquer prova do que foi arguido. Ressalto que o ônus de comprovar o que alegou era da recorrente, entretanto, ela não logrou bom êxito em demonstrar objetivamente as provas que fundamentasse a sua pretensão. Dessa forma, neste ponto, não merece reforma o acórdão recorrido.

CONCLUSÃO

26. Diante do exposto, conheço do recurso voluntário, para no mérito dar-lhe parcial provimento, para:

a) reconhecer a decadência quinquenal, nos termos do art. 173, I, do CTN, e, por conseguinte excluir do lançamento o período de 01/1999 a 11/2002.

b) determinar que a multa seja calculada com base no art. 32-A, da Lei 8.212/91, na redação da pela Lei nº 11941/09.

É como voto.

(Assinado digitalmente)

Natanael Vieira dos Santos.

Voto Vencedor

Conselheiro Marcelo Oliveira, redator designado.

1. Com todo respeito ao nobre relator, divirjo de sua conclusão quanto à multa.
2. Em casos como esse – em que a legislação foi alterada, com novos cálculos e forma de aplicação de penalidades – o Código Tributário Nacional (CTN), determina que a legislação deve retroagir.

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.

3. Portanto, pela determinação do CTN, acima, a administração pública deve verificar, nos lançamentos não definitivamente julgados, se a penalidade determinada na nova legislação é menos severa que a prevista na lei vigente no momento do lançamento.

4. Para tanto, devemos comparar as penalidades aplicadas antes da alteração legislativa com a imposta atualmente.

5. A Lei 8.212/1991 trazia a seguinte redação quando tratava de multas:

Lei 8.212/1991:

Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos: (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

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; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

b) quatorze por cento, no mês seguinte; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

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; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

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; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

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; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

III - para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa:

a) sessenta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

b) setenta por cento, se houve parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

c) oitenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito não foi objeto de parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

d) cem por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito foi objeto de parcelamento. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

§ 1º Na hipótese de parcelamento ou reparcèlement, incidirá um acréscimo de vinte por cento sobre a multa de mora a que se refere o caput e seus incisos. (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 2º Se houver pagamento antecipado à vista, no todo ou em parte, do saldo devedor, o acréscimo previsto no parágrafo anterior não incidirá sobre a multa correspondente à parte do pagamento que se efetuar. (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 3º O valor do pagamento parcial, antecipado, do saldo devedor de parcelamento ou do reparcèlement somente poderá

ser utilizado para quitação de parcelas na ordem inversa do vencimento, sem prejuízo da que for devida no mês de competência em curso e sobre a qual incidirá sempre o acréscimo a que se refere o § 1º deste artigo. (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 4º Na hipótese de as contribuições terem sido declaradas no documento a que se refere o inciso IV do art. 32, ou quando se tratar de empregador doméstico ou de empresa ou segurado dispensados de apresentar o citado documento, a multa de mora a que se refere o caput e seus incisos será reduzida em cinquenta por cento. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999). (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009).

6. Com a edição da Medida Provisória 449/2008 ocorreram mudanças na legislação que trata sobre multas, com o surgimento de dois artigos:

Lei 8.212/1991:

*Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, 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 27 de dezembro de 1996. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).*

(...).

Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

7. Ocorre que o nobre relator não comparou as penalidades, antigas e novas, quando o mesmo fato jurídico for verificado pelo Fisco.

8. O relator comparou, para a aplicação do Art. 106 do CTN, penalidade de multa aplicada em **lançamento de ofício**, com penalidade aplicada quando o sujeito passivo está em mora, sem a existência do lançamento de ofício, e decide, espontaneamente, realizar o pagamento.

9. Para tanto, na defesa dessa tese, há o argumento que a antiga redação utilizava o termo **multa de mora**.

Lei 8.212/1991:

*Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá **multa de mora**, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos: (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*

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

(...).

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

10. Esclarecemos aqui que a **multa de lançamento de ofício**, como decorre do próprio termo, pressupõe a atividade da autoridade administrativa que, diante da constatação de descumprimento da lei, pelo contribuinte, apura a infração e lhe aplica as cominações legais.

11. Em direito tributário, cuida-se da obrigação principal e da obrigação acessória, consoante art. 113 do CTN.

12. A obrigação principal é obrigação de dar. De entregar dinheiro ao Estado por ter ocorrido o fato gerador do pagamento de tributo ou de penalidade pecuniária.

13. A obrigação acessória é obrigação de fazer ou obrigação de não fazer. A legislação tributária estabelece para o contribuinte certas obrigações de fazer alguma coisa (escreitar livros, emitir documentos fiscais etc.): são as prestações positivas de que fala o §2º do art. 113 do CTN. Exige também, em certas situações, que o contribuinte se abstenha de produzir determinados atos (causar embaraço à fiscalização, por exemplo): são as prestações negativas, mencionadas neste mesmo dispositivo legal.

14. O descumprimento de obrigação principal gera para o Fisco o direito de constituir o crédito tributário correspondente, mediante **lançamento de ofício**. É também fato gerador da cominação de penalidade pecuniária, leia-se multa, sanção decorrente de tal descumprimento.

15. O descumprimento de obrigação acessória gera para o Fisco o direito de aplicar multa, igualmente por meio de **lançamento de ofício**. Na locução do §3º do art. 113 do CTN, este descumprimento de obrigação acessória, isto é, de obrigação de fazer ou não fazer, converte-a em obrigação principal, ou seja, obrigação de dar.

16. Já a multa de mora não pressupõe a atividade da autoridade administrativa, não têm caráter punitivo e a sua finalidade primordial é desestimular o cumprimento da obrigação fora de prazo. ***Ela é devida quando o contribuinte estiver recolhendo espontaneamente um débito vencido.***

17. Portanto, para a correta aplicação do Art. 106 do CTN, que trata de retroatividade benigna, o Relator deveria verificar as penalidades que o sujeito passivo sofreu na legislação anterior (**créditos incluídos em autuações por descumprimento de obrigação acessória e principal**), com as penalidades determinadas atualmente pelo Art. 35-A da Lei

8.212/1991 (créditos incluídos em autuações por descumprimento de obrigação acessória e principal).

18. Conseqüentemente, divirjo do relator e voto para a manutenção da multa aplicada, pois o cálculo que irá definir se a legislação atual irá retroagir, ou não, só deve ocorrer no momento da execução do julgado, conforme exposto, utilizando como teto máximo 75% (setenta e cinco por cento), conforme determinado pela legislação atual.

CONCLUSÃO:

19. Em razão do exposto, acompanho o relator em seu voto, exceto quanto à questão da multa, em que nego provimento ao recurso do sujeito passivo, nos termos do voto.

(assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira.