



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

Processo n° 10552.000095/2007-53
Recurso n° 253.422 Voluntário
Acórdão n° **2301-02.353 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 29 de setembro de 2011
Matéria Remuneração de Segurados: Parcelas em Folha de Salários.
Recorrente DROGARIA CAPILÉ LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 31/01/1999 a 31/08/2005

DECADÊNCIA. PRAZO PREVISTO NO CTN.

O Supremo Tribunal Federal, através da Súmula Vinculante n° 08, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei n° 8.212, de 24/07/91. Tratando-se de tributo sujeito ao lançamento por homologação, que é o caso das contribuições previdenciárias, devem ser observadas as regras do Código Tributário Nacional - CTN. Assim, tratando-se de descumprimento de obrigação acessória, aplica-se o disposto no artigo 173, I.

OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS E PRINCIPAIS. INDEPENDÊNCIA. AUTONOMIA. O Auto de Infração corre em separado da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito, razão pela qual é necessária uma instrução probatória e argumentativa específica para cada relação processual.

LANÇAMENTOS REFERENTES FATOS GERADORES ANTERIORES A MP 449. MULTA MAIS BENÉFICA. APLICAÇÃO DA ALÍNEA “C”, DO INCISO II, DO ARTIGO 106 DO CTN.

A mudança no regime jurídico das multas no procedimento de ofício de lançamento das contribuições previdenciárias por meio da MP 449 enseja a aplicação da alínea “c”, do inciso II, do artigo 106 do CTN. Quando no mesmo procedimento de ofício houver lançamento de penalidade por infração relativa à GFIP e lançamento da própria contribuição em relação ao mesmo período, devemos nos basear no art. 35-A. Assim, comparamos a multa de 75% prevista no inciso I do art. 44 da Lei 9.430/96 com a soma das multas dos §§4º, 5º e 7º do art. 32 da Lei 8.212/91. A penalidade mais benéfica ao contribuinte é aquela que deve prevalecer. Se o caso restringe-se a declaração inexata de GFIP, comparamos a multa de 75% prevista no inciso I do art. 44 da Lei 9.430/96 com a soma das multas dos §§ 5º e 7º do art. 32 da Lei 8.212/91.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, I) Por unanimidade de votos: a) em dar provimento parcial ao recurso, nas preliminares, para excluir da autuação, devido à regra decadencial expressa no I, Art. 173 do CTN, os motivos que serviram ao cálculo da multa até a competência 11/2000, anteriores a 12/2000, nos termos do voto do(a) Relator(a); II) Por voto de qualidade: a) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para que a multa seja recalculada, caso seja mais benéfica, nos termos do I, art. 44, da Lei n.º 9.430/1996, como determina o Art. 35-A da Lei 8.212/1999, nos termos do voto do Redator designado. Vencidos os Conselheiros Leonardo Henrique Pires Lopes, Adriano Gonzáles Silvério e Damião Cordeiro de Moraes, que votaram em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para aplicar ao cálculo da multa o art. 32-A, da Lei 8.212/91, caso este seja mais benéfico à Recorrente; II) Por maioria de votos: a) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para calcular a aplicação da multa de ofício mais benéfica entre a penalidade do inciso I do art. 44 da Lei 9.430/96 com a soma das penalidades dos §§ 5º e 7º do art. 32 da Lei 8.212/91, nos termos do voto do(a) Redator(a). Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira, que votaram em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para determinar que a multa seja recalculada, nos termos do I, art. 44, da Lei n.º 9.430/1996, como determina o Art. 35-A da Lei 8.212/1991, deduzindo-se as multas aplicadas nos lançamentos correlatos, e que se utilize esse valor, caso seja mais benéfico à Recorrente; III) em negar provimento ao Recurso nas demais alegações da Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a). Redator designado: Mauro José Silva.

MARCELO OLIVEIRA - Presidente.

LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES - Relator.

MAURO JOSÉ SILVA - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros MARCELO OLIVEIRA (Presidente), ADRIANO GONZÁLES SILVÉRIO, BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS, DAMIÃO CORDEIRO DE MORAES, MAURO JOSE SILVA, LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração lavrado em face DROGARIA CAPILE LTDA., do qual teve ciência em 03/05/2006, em virtude das diferenças existentes entre os fatos geradores constantes nas folhas de pagamentos e aqueles informados nas GFIP's no período de 11/2001 a 01/2003, bem como da não informação dos contribuintes individuais que prestaram serviço à empresa sem vínculo empregatício, no período de 01/1999 a 08/2005, e da não informação dos pagamentos efetuados aos sócios gerentes no período de 07/2002 a 12/2004.

Afirma o Relatório Fiscal (fls. 07) que tal conduta corresponde à infração prevista no art. 32, §5º da Lei 8.212/91, sendo-lhe imputado o pagamento do valor de R\$ 130.479,66 (centro e trinta mil, quatrocentos e setenta e nove reais e sessenta e seis centavos).

Irresignada, a ora Recorrente apresentou impugnação ao referido Auto de Infração, pleiteando a nulidade deste, não tendo, todavia, obtido êxito, conforme ementa a seguir transcrita:

I. Decadência não configurada, tendo em vista a data da autuação da empresa. 2. As defesas de NFLD colacionadas à peça de defesa não ensejam alteração do AI. 3. Duplicidade de lançamento não configurada, tendo em vista que não se confundem falta de pagamento de contribuição à Seguridade Social e descumprimento de obrigação acessória. 4. A multa aplicada por descumprimento de obrigação acessória não guarda relação com multa de juros moratórios aplicados por descumprimento de obrigação principal. Lançamento procedente

Não satisfeita com a decisão proferida, a ora Recorrente apresentou Recurso Voluntário (fls. 762), alegando em suma:

- a) A questão preliminar de decadência dos débitos compreendidos no período de cinco anos anteriores ao início da ação fiscal;
- b) O equívoco da fiscalização ao considerar como pagamento de Pró-Labore indireto aos sócios os valores que, na verdade, constituíam pagamento de empréstimos e aluguéis devidos pela Recorrente;
- c) O erro material na fiscalização quando da aplicação da multa em virtude da não análise do valor supostamente omitido sobre o qual incidiu aquela;
- d) O *Bis in Idem* na aplicação da Multa.

Sem Contra-razões.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Leonardo Henrique Pires Lopes, Relator

Dos Pressupostos de Admissibilidade

Presentes os pressupostos de admissibilidade, conheço do Recurso e passo ao seu exame.

Da Decadência Parcial

Tendo sido argüida, em via recursal, a decadência dos débitos compreendidos no presente lançamento, constata-se que parcela deles foi atingida pelo inegável decurso do prazo decadencial previsto em lei para a cobrança de valores relativos às contribuições previdenciárias.

No caso em apreço, quando da autuação, o prazo de decadência de que gozava o INSS para constituir seus créditos era de 10 (dez) anos, contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador, nos termos do art. 45 da Lei 8.212/1991.

Ocorre que, nas sessões plenárias dos dias 11 e 12/06/2008, respectivamente, o Supremo Tribunal Federal - STF, por unanimidade, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 24/07/91 e editou a Súmula Vinculante nº 08. Seguem transcrições:

Parte final do voto proferido pelo Exmo Senhor Ministro Gilmar Mendes, Relator:

Resultam inconstitucionais, portanto, os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91 e o parágrafo único do art.5º do Decreto-lei nº 1.569/77, que versando sobre normas gerais de Direito Tributário, invadiram conteúdo material sob a reserva constitucional de lei complementar.

Sendo inconstitucionais os dispositivos, mantém-se hígida a legislação anterior, com seus prazos quinquenais de prescrição e decadência e regras de fluência, que não acolhem a hipótese de suspensão da prescrição durante o arquivamento administrativo das execuções de pequeno valor, o que equivale a assentar que, como os demais tributos, as contribuições de Seguridade Social sujeitam-se, entre outros, aos artigos 150, § 4º, 173 e 174 do CTN.

Diante do exposto, conheço dos Recursos Extraordinários e lhes nego provimento, para confirmar a proclamada inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91, por violação do art. 146, III, b, da Constituição, e do parágrafo único do art. 5º do Decreto-lei nº 1.569/77, frente ao § 1º do art. 18 da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda Constitucional 01/69.

É como voto.

Súmula Vinculante nº 08:

“São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

Os efeitos da Súmula Vinculante são previstos no artigo 103-A da Constituição Federal, regulamentado pela Lei nº 11.417, de 19/12/2006, *in verbis*:

Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal,

bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004).

Lei nº 11.417, de 19/12/2006:

Regulamenta o art. 103-A da Constituição Federal e altera a Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, disciplinando a edição, a revisão e o cancelamento de enunciado de súmula vinculante pelo Supremo Tribunal Federal, e dá outras providências.

...

Art. 2º O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, editar enunciado de súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma prevista nesta Lei.

§ 1º O enunciado da súmula terá por objeto a validade, a interpretação e a eficácia de normas determinadas, acerca das quais haja, entre órgãos judiciários ou entre esses e a administração pública, controvérsia atual que acarrete grave insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos sobre idêntica questão.

Temos que a partir da publicação na imprensa oficial, que se deu em 20/06/2008, todos os órgãos judiciais e administrativos ficam obrigados a acatarem a Súmula Vinculante.

Assim, afastado por inconstitucionalidade o artigo 45 da Lei nº 8.212/91, resta verificar qual regra de decadência prevista no Código Tributário Nacional - CTN se aplica ao caso concreto.

No caso em apreço, a Recorrente descumpriu obrigação acessória, não havendo que se falar na aplicação do art. 150, § 4º do CTN, mas sim no seu art. 173, I, que dispõe:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

Da leitura do dispositivo legal acima em destaque, extraímos que aquele define o *dies a quo* do prazo decadencial como o “primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”. Mas ainda precisamos definir a partir de quando o lançamento pode ser efetuado.

Sabe-se que existe entendimento que defende que, nos casos dos fatos geradores ocorridos em dezembro, o lançamento somente poderia ser realizado após transcorrido o prazo para pagamento, no caso de obrigações principais, e apresentação de GFIP, em relação a obrigações acessórias. Considerando que a obrigação tem seu vencimento no mês seguinte ao do fato gerador, somente a partir de janeiro é que o lançamento poderia ser realizado, iniciando-se somente no primeiro dia do exercício seguinte o prazo decadencial.

Exemplificando este entendimento, a obrigação de apresentar GFIP com todos os fatos geradores ocorridos em dezembro/2002 somente teria seu vencimento em janeiro/2003, iniciando-se o prazo decadencial em 01/01/2004.

Ocorre que o Superior Tribunal de Justiça, em sede de recurso repetitivo, firmou entendimento no julgamento do REsp 973.733-SC de que o lançamento poderia ser efetuado a partir da ocorrência do fato gerador, isto é, no mesmo mês deste.

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

5. *In casu*, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos impositivos ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. *Destarte*, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. *Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.*

(REsp 973733/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/08/2009, DJe 18/09/2009). (grifa-se).

Com a vinculação imposta aos Conselheiros pelo art. 62-A do RICARF em relação aos julgados proferidos em sede de recursos repetitivos pelo STJ, deve ser adotado como o *dies a quo* do prazo decadencial primeiro de janeiro do ano subsequente, ainda que os fatos geradores tenha ocorrido em dezembro, isto é, para os fatos geradores ocorridos em dezembro/2002, conforme o exemplo acima, o prazo decadencial inicia-se em 01/01/2003, e não em 01/01/2004.

Deste modo, considerando que, no caso dos autos, o crédito previdenciário foi constituído em 03/05/2006, envolvendo as competências de 01/1999 a 08/2005, encontram-se decaídas as competências relacionadas aos fatos geradores ocorridos até 31/12/2000, em virtude de terem sido atingidas pelo prazo decadencial limite para a efetuação do lançamento.

Do Mérito

Da ausência de comprovação da natureza de empréstimo dos valores considerados como pagamento de Pró-Labore aos sócios

Afirma a Recorrente que os Auditores Fiscais da Seguridade Social não analisaram os diários do período de 2005, no qual o sócio Sr. Ademar Inácio Schneider teria realizado dois empréstimos no valor de R\$ 100.000,00 (cem mil reais) cada. Alega ainda que a fiscalização não levou em conta os valores necessariamente destinados aos sócios, a título de aluguel de diversos imóveis a eles pertencentes e utilizados pela empresa Recorrente.

Todavia, não foi juntando aos autos qualquer documento no sentido de corroborar as alegações acima, razão pela qual, no mérito desta lide, o pleito de afastar a incidência de contribuição previdenciária em razão da natureza dos negócios jurídicos realizados não é procedente em razão da flagrante carência de provas cabais da ocorrência daqueles fatos.

É bem verdade que não incidem as contribuições previdenciárias sobre os empréstimos firmados entre a empresa e os seus sócios, dado o fato de que caracterizam um contrato de mútuo, o qual, conforme dispõe o Código Civil, é caracterizado pela restituição da coisa recebida, a saber:

Art. 586. O mútuo é o empréstimo de coisas fungíveis. O mutuário é obrigado a restituir ao mutuante o que dele recebeu em coisa do mesmo gênero, qualidade e quantidade.

Nesse sentido, só restaria caracterizado o típico negócio jurídico de mútuo se houvesse sido juntado, aos presentes autos, documentos comprobatórios de que os valores teriam sido devolvidos.

Também, documentos probatórios da realização do acordo de vontades seriam importantes para ratificar a alegação de que houve o empréstimo, a exemplo do instrumento representativo deste, a declaração de imposto de renda do sócio, o lançamento do valor emprestado nos livros contábeis da empresa.

Todavia, quando da apresentação do seu Recurso, a ora Recorrente juntou aos autos apenas listagens de folhas de pagamento e comprovantes de Recolhimento de GFIP'S, os quais não têm o condão de comprovar o negócio jurídico de mútuo supostamente realizado.

Além do mais, ainda que o referido empréstimo reste comprovado nas outras Notificações Fiscais de Lançamento de Débito – NFLD citadas pelo Recorrente, nas quais figuraria como notificado, é consolidado, doutrinária e jurisprudencialmente, que a obrigação acessória é autônoma em relação á principal, razão pela qual a instrução probatória a elas referente deve ser feita separadamente em cada processo.

Nesse sentido, o Auto de Infração é independente da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito – NFLD, conforme, inclusive, entendimento já pacificado deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, a saber:

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/09/2004 a 30/09/2006 AUTO DE INFRAÇÃO. CFL 68. ENTREGA DE GFIP COM OMISSÕES OU INCORREÇÕES. Constitui infração à legislação previdenciária a entrega de GFIP com omissão de informações relativas a fatos geradores de contribuições previdenciárias. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. CESTAS BÁSICAS RECEBIDAS EM ESPÉCIE. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. Compreende-se no conceito legal de Salário de Contribuição o valor recebido em espécie a título de cestas básicas, o qual integra a base de incidência de contribuições previdenciárias para todos os fins previstos na Lei nº 8.212/91. Somente poderão ser excluídas do cômputo do Salário de Contribuição as verbas taxativamente elencadas no §9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91, e desde que hajam sido observados todos os requisitos condicionantes previstos na legislação tributária. Tratando-se de norma que dispõe sobre renúncia fiscal, há que se lhe emprestar interpretação restritiva. OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS E PRINCIPAIS. INDEPENDÊNCIA. AUTONOMIA. O simples fato da inobservância da obrigação acessória é condição bastante e suficiente para a conversão de sua natureza de obrigação acessória em principal, relativamente à penalidade pecuniária. Destarte, nos termos da lei, ainda que não tenha ocorrido a obrigação principal ou esta, mesmo tendo ocorrido, já tenha sido adimplida, tais fatos não são suficientes para afastar a observância e/ou os efeitos das obrigações acessórias correlatas impostas pela legislação tributária. AUTO DE INFRAÇÃO. GFIP. CFL 68. ART. 32ª DA LEI Nº 8212/91. RETROATIVIDADE BENIGNA. As multas decorrentes de entrega de GFIP com incorreções ou omissões foram alteradas pela Medida Provisória nº 449/2008, a qual fez acrescentar o art. 32ª à Lei nº 8.212/91. Incidência da retroatividade benigna encartada no art. 106, II, 'c'

do CTN, sempre que a norma posterior cominar ao infrator penalidade menos severa que aquela prevista na lei vigente ao tempo da prática da infração autuada. Recurso Voluntário Provido em Parte. Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

(CARF, Recurso Nº 248630, Processo: 10640.002078/2007-61, Órgão Julgador: SEGUNDA TURMA, Data da Sessão: 10/02/2011, Relator: ARLINDO DA COSTA E SILVA, Nº Acórdão: 2302-000.856) (Grifo Meu)

Destarte, diante da evidente autonomia entre as obrigações principais e acessórias, é logicamente previsível o fato de que os processos a ela referentes correm em separado, razão pela qual é necessária uma instrução probatória e argumentativa específica para cada relação processual.

Assim, como nos presentes autos, não houve a juntada pela Recorrente de qualquer documento no sentido de corroborar a efetiva realização dos negócios jurídicos realizados a título de mútuo, prejudicado resta o argumento de que não devem incidir contribuições previdenciárias sobre os valores objeto do Auto de Infração em comento.

Da aplicação de penalidade benéfica

No caso dos autos, verifica-se que o auto de infração foi lavrado por ter o contribuinte omitido fatos geradores na GFIP, sendo-lhe aplicada a penalidade prevista no art. 35, §5º da Lei nº 8.212/1991, na redação vigente à época da ocorrência do fato gerador, ou seja, equivalente a 100% da contribuição devida e não declarada, legalmente embasada no art. 32, § 5º da Lei 8.212/91.

Eis a redação do referido dispositivo:

Art. 32, §5º - A apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores sujeitará 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 anterior.

No entanto, com o advento da Lei 11.941/09, o dispositivo acima transcrito fora revogado em sua totalidade, passando a regular a matéria o seu art. 32-A, inciso I, *in verbis*:

*"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."

Diante da existência de uma nova lei dispendo de forma diversa sobre a penalidade a ser aplicada à conduta de apresentar GFIP com omissões ou erros, deve o Fisco perquirir sobre qual seria a legislação mais benéfica ao contribuinte, já que a novel legislação poderá retroagir nos termos do art. 106, II, alínea “c” do CTN, *in verbis*:

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

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

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.

Assim, a partir de uma análise no caso concreto de qual seria a penalidade mais favorável ao contribuinte, se de 100% do valor das contribuições omitidas ou de R\$ 20,00 para cada grupo de informações incorretas ou omissas, é que se definirá a norma que será aplicada.

Não se pode perder de vista, contudo, que existe entendimento de que, pela nova legislação instituída pela Lei nº 11.941/2009, o art. 32-A da Lei nº 8.212/1991 somente seria aplicado nos casos em que a omissão ou erro em GFIP não fosse acompanhado de supressão no pagamento da contribuição previdenciária, pois, quando houvesse também descumprimento da obrigação principal, seria aplicado somente o art. 44, I da Lei nº 9.430/1996, que dispõe:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata.

Este entendimento, contudo, não pode prevalecer.

Em primeiro lugar, a Lei nº 8.212/1991 é específica para disciplinar as contribuições previdenciárias e todas as obrigações principais e acessórias a elas inerentes. Somente nos casos em que a própria Lei nº 8.212/1991 remeter-se a outras normas é que serão estas aplicáveis, como ocorreu expressamente, a título de exemplo, com os seus arts. 35 e 35-A, ao se referirem aos art. 61 e 44 da Lei nº 9.430/1996, respectivamente.

Assim, se na disciplina da penalidade aplicável aos casos de descumprimento da obrigação acessória (GFIP apresentada com omissão ou incorreções ou GFIP não apresentada) a própria Lei nº 8.212/1991 já tipifica a conduta e impõe a penalidade, não fazendo qualquer ressalva quanto à existência ou não de pagamento, não há por que se perquirir sobre a aplicação de outro dispositivo legal, sendo aquela lei a específica para o caso concreto.

A referência feita pela Lei nº 8.212/1991 ao art. 44 da Lei nº 9.430/1996 somente ocorre no art. 35-A, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009 que tem sua aplicação limitada aos casos de descumprimento de obrigação principal, e não aos de descumprimento de obrigação acessória relacionado a GFIP, pois para este já teria sido introduzida pela mesma Lei nº 11.941/2009 a punição para os casos de não apresentação de GFIP, apresentação com incorreções relacionados ou não a fatos geradores.

Por outro lado, não existe razão para que o art. 32-A da Lei nº 8.212/1991 seja aplicado somente nos casos em que o descumprimento da obrigação acessória não for acompanhado, também, de diferenças de contribuições a recolher, já que o próprio dispositivo ou qualquer outro não faz essa ressalva.

Ao contrário, o inciso II deste mesmo dispositivo deixa evidente que a multa será paga *ainda que integralmente pagas* as contribuições previdenciárias, isto é, havendo ou não pagamento da contribuição, será aplicada a multa, o que ratifica o entendimento de que, mesmo havendo diferenças do tributo, deverá ser aplicado o dispositivo em comento.

Por essa razão é que não pode ser aplicado o art. 44, I da Lei nº 9.430/1996 como penalidade pelo descumprimento de obrigação acessória quando se tratar de contribuição previdenciária, estando sua aplicação por falta de declaração ou declaração inexata limitada aos tributos de outras espécies.

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

Da Conclusão

Diante do Exposto, conheço do Recurso para DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, apenas para reconhecer a decadência das competências até 12/2000, isto é, anteriores a 01/01/2001, bem como para determinar a aplicação da multa do art. 32-A, I da Lei nº 8.212/1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009, se esta lhe for mais benéfica.

É como voto.

Leonardo Henrique Pires Lopes - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Mauro José Silva, Redator Designado

Apresentamos nossas considerações em sintonia com os aspectos do Acórdão para os quais fomos designados como Redator do voto vencedor

Multas no lançamento de ofício após a edição da MP 449 convertida na Lei 11.941/2009

Antes da MP 449, se a fiscalização das contribuições previdenciárias constatasse o não pagamento de contribuições, seja aquelas já declaradas em GFIP, omitidas da GFIP ou mesmo omitidas da escrituração ocorria a aplicação de multa de mora, sendo que esta partia de 12% e poderia chegar a 100%, segundo o inciso II do art. 35 da Lei 8.212/91. Além disso, a fiscalização lançava as multas dos §§4º, 5º e 6º do art. 32 por incorreções ou omissões na GFIP. O §4º tratava da não apresentação da GFIP, o §5º da apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores e o §6º referia-se a apresentação do documento com erro de preenchimento nos dados não relacionados aos fatos geradores.

Com a edição da referida MP, foi instituído o art. 32-A da Lei 8.212/91 que trata da falta de apresentação da GFIP, bem como trata da apresentação com omissões ou incorreções. Porém, foi também previsto, no art. 35-A, a aplicação do art. 44 da Lei 9.430/96 para os casos de lançamento de ofício. Interessa-nos o inciso I do referido dispositivo no qual temos a multa de 75% sobre a totalidade do imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata.

Tais inovações legislativas associadas ao fato de a fiscalização realizar lançamento que abrangem os últimos cinco anos e de existirem lançamentos pendentes de definitividade na esfera administrativa no momento da edição da novel legislação colocam-nos diante de três situações:

- 1- lançamentos realizados após a edição da MP 449 e referentes a fatos geradores posteriores esta.
- 2- lançamentos referentes a fatos geradores anteriores a MP 449

Vamos analisar individualmente cada uma das situações.

Lançamentos realizados após a edição da MP 449 e referentes a fatos geradores posteriores a esta

Para os lançamentos realizados após a edição da MP 449 e referentes a fatos geradores posteriores esta, o procedimento de ofício está previsto no art. 35-A da Lei 8.212/91, o que resulta na aplicação do art. 44 da Lei 9.430/96 e na impossibilidade de aplicação da multa de mora prevista no art. 35 da Lei 8.212/91.

Assim, se constatar diferença de contribuição, a fiscalização, além do próprio tributo, lançará a multa de ofício que parte de 75% e pode chegar a 225% nas hipóteses de falta de recolhimento, falta de declaração ou declaração inexata. A falta de recolhimento é uma hipótese nova de infração que, portanto, só pode atingir os fatos geradores posteriores a MP 449. Por outro lado, com relação às contribuições previdenciárias, a falta de declaração e a declaração inexata referem-se a GFIP e são infrações que já eram punidas antes da MP 449. A falta de GFIP era punida pelo §4º do art. 32 da Lei 8.212/91 e a declaração inexata da GFIP era punida tanto pelo §5º quanto pelo 6º do mesmo artigo, a depender da existência (§5º) ou não (§6º) de fatos geradores da contribuição relacionados com as incorreções ou omissões.

É certo que, a princípio, podemos vislumbrar duas normas punitivas para a não apresentação e a apresentação inexata da GFIP: o art. 32-A e o inciso I do art. 44 da Lei 9.430/96. Tendo em conta o princípio geral do Direito Tributário de que a mesma infração não pode ser sancionada com mais de uma penalidade, temos que determinar qual penalidade aplicar. Para tanto, nossa análise percorre o seguinte caminho: primeiro verificamos a existência de diferença de contribuição constada no mesmo procedimento de ofício, depois determinamos a multa de ofício aplicável e, por último, na ausência de diferença de tributo, verificamos a multa pelo descumprimento de obrigação acessória.

Logo, apurada diferença de contribuição, a falta de apresentação da GFIP e a declaração inexata da GFIP, hipótese antes punidas pelos §§4º e 5º do art. 32 da Lei 8.212/981, são puníveis pela multa de 75% sobre a diferença do tributo, com base no inciso I do art. 44 da Lei 9.430/96.

Por fim, se não foi apurada diferença de contribuição, hipótese antes punida pelo §6º do art. 32 da Lei 8.212/91, a MP 449 previu a aplicação da multa do art. 32-A da Lei 8.212/91.

Acrescentamos que não há no regime jurídico do procedimento de ofício previsto na MP 449, convertida na Lei 11.941/2009, a previsão para multa de mora pelo fato de ter ocorrido atraso no recolhimento. Trata-se de infração – o atraso no recolhimento - que deixou de ser punida por meio de procedimento de ofício. Outra infração similar, mas não idêntica, foi eleita pela lei: a falta de recolhimento.

Nesses termos, temos como delineado o novo regime jurídico das multas em lançamento de ofício das contribuições previdenciárias previsto pela MP 449, convertida em na Lei 11.941/2009, aplicável aos fatos geradores ocorridos após a edição da referida MP.

Com base nesse novo regime jurídico vamos determinar a penalidade aplicável às outras duas situações. Para tanto, devemos tomar o conteúdo do art. 144 do CTN em conjunto com o art. :

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica aos impostos lançados por períodos certos de tempo, desde que a respectiva lei fixe expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido.

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

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

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.

A interpretação conjunta desses dois dispositivos resulta na conclusão de que devemos aplicar o regime jurídico das penalidades conforme a lei vigente na data da ocorrência dos fatos geradores, salvo se lei posterior houver instituído penalidade menos severa ou houver deixado de definir um fato como infração.

Lançamentos referentes a fatos geradores anteriores a MP 449

Para os lançamentos referentes a fatos geradores anteriores a MP 449, de plano devemos afastar a incidência da multa de mora, pois a novo regime jurídico do lançamento de ofício deixou de punir a infração por atraso no recolhimento. O novo regime pune a falta de recolhimento que, apesar de similar, não pode ser tomada como idêntica ao atraso. O atraso é graduado no tempo, ao passo que a falta de recolhimento é infração instantânea e de penalidade fixa. No regime antigo, o atraso era punido com multa de mora de 12% a 100%, ao passo que no regime atual o atraso não é punível em procedimento de ofício e pode atingir até 20% nos casos em que não há lançamento de ofício.

No tocante às penalidades que se relacionam com a GFIP, o novo regime das infrações relativas às contribuições previdenciárias prevê que separemos duas situações: quando houver diferença de tributo e quando não houver tal diferença.

Nas competências em que houver tal diferença, ou seja, quando no mesmo procedimento de ofício houver lançamento de penalidade por infração relativa à GFIP e lançamento da própria contribuição em relação ao mesmo período, devemos nos basear no art. 35-A. Assim, comparamos a multa de 75% prevista no inciso I do art. 44 da Lei 9.430/96 com a soma das multas dos §§4º, 5º e 7º do art. 32 da Lei 8.212/91. A penalidade mais benéfica ao contribuinte é aquela que deve prevalecer. Se o caso restringe-se a declaração inexata de GFIP, comparamos a multa de 75% prevista no inciso I do art. 44 da Lei 9.430/96 com a soma das multas dos §§ 5º e 7º do art. 32 da Lei 8.212/91.

Nas competências em que não houver tal diferença, ou seja, quando a multa for fundamentada no §6º do art. 32 da Lei 8.212/91, a comparação há de ser feita com o art. 32-A da Lei 8.212/91, prevalecendo a multa mais benéfica.

Portanto, votamos em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para aplicar ao cálculo da multa mais benéfica a comparação entre a penalidade do inciso I do art. 44 da Lei 9.430/96 com a soma das penalidades dos §§ 5º e 7º do art. 32 da Lei 8.212/9

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva – Redator Designado