



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 10680.011233/2007-64
Recurso n° 169.718 Especial do Procurador
Acórdão n° 9202-002.686 – 2ª Turma
Sessão de 10 de junho de 2013
Matéria Contribuições Previdenciárias
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado DINEX ENGENHARIA MINERAL LTDA.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1999 a 30/10/2005

**AUTO DE INFRAÇÃO. PENALIDADE DECORRENTE DO
DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA.
DECADÊNCIA.**

O prazo decadencial aplicável à exigência de multa decorrente de omissão de informações em GFIP é aquele previsto no artigo 173, inciso I, do CTN, ou seja, tem início no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

**PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENÉFICA. ATO NÃO
DEFINITIVAMENTE JULGADO.**

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.

**MULTA RETROATIVIDADE BENIGNA. DESCUMPRIMENTO DE
OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. GFIP.**

Na superveniência de legislação que estabeleça novos critérios para a apuração da multa por descumprimento de obrigação acessória, faz-se necessário verificar se a sistemática atual é mais favorável ao contribuinte que a anterior.

No caso, a aplicação da multa mais benéfica ao contribuinte deve se efetivar pela comparação entre o valor da multa dos autos com o disciplinado no art. 44, I da Lei no 9.430, de 1996, deduzidos os valores levantados a título de multa nas NFLD correlatas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, afastar a decadência e, no mérito, por maioria de votos, dar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Gustavo Lian Haddad (Relator), Alexandre Naoki Nishioka (suplente convocado), Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Gonçalo Bonet Allage. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Marcelo Oliveira.

(assinado digitalmente)

Otacílio Dantas Cartaxo

Presidente

(assinado digitalmente)

Gustavo Lian Haddad

Relator

(assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira

Redator-Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Otacílio Dantas Cartaxo (Presidente), Gonçalo Bonet Allage, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Alexandre Naoki Nishioka (suplente convocado), Marcelo Oliveira, Gustavo Lian Haddad, Maria Helena Cotta Cardozo, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Elias Sampaio Freire. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Manoel Coelho Arruda Junior.

Relatório

Em face de Dinex Engenharia Mineral Ltda., foi lavrado Auto de Infração de fls. 01/28, em razão da falta de entrega das Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP), contendo os dados correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias e os valores das remunerações pagas a segurados.

Conforme TEAF de fls. 12, para os mesmos períodos envolvidos na autuação foi lavrada NFLD para lançamento das diferenças de contribuição previdenciária (mais multa e juros), formalizada em outro processo.

A Quarta Câmara, Terceira Turma da Segunda Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, ao apreciar o recurso voluntário interposto pelo contribuinte, exarou o acórdão nº 2403-00.284, que se encontra às fls. 1340/1348 e cuja ementa é a seguinte:

“Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/1999 a 30/10/2005

LEGISLAÇÃO PREVIDENCIÁRIA. DESCUMPRIMENTO. PRELIMINAR DE DECADÊNCIA.

Constitui infração deixar a empresa de informar ao INSS, por intermédio da GFIP, os fatos geradores de contribuições previdenciárias e outras informações.

De acordo com a SÚMULA VINCULANTE DO STF Nº 8, “São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1.569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência do crédito tributário.”

MULTA MAIS BENÉFICA.

O recálculo da multa tem previsão no inciso II do artigo 32-A da Lei nº 8.212/91 na redação dada pela lei 11.941/2009 com prevalência da multa mais benéfica.

Recurso Voluntário Negado.”

A anotação do resultado do julgamento indica que a turma, por maioria de votos, reconheceu a decadência das competências até 03/2002, inclusive, com base no Art. 150, § 4º, do CTN e, por unanimidade de votos, deu provimento parcial ao recurso para determinar o recálculo da multa, se mais benéfica ao contribuinte de acordo com o disciplinado no Art. 32-A da Lei 8.212/91, incluído pela Lei 11.941/2009.

Intimada do acórdão em 22/03/2011 (fls. 1348), a Fazenda Nacional interpôs Embargos de Declaração de fls. 1350/1351 alegando que o acórdão não havia se pronunciado quanto à aplicabilidade do art. 35-A da Lei nº 8.212/91 ao presente caso, os quais não foram admitidos pelo Despacho nº 2403-009, de fls. 1352/1354.

A Procuradoria interpôs Recurso Especial às fls. 1358/1372vº, em que sustenta divergência entre o v. acórdão recorrido e os acórdãos nº 206-01.723, 205.01.457 e 2401-00.127, no tocante ao termo inicial para contagem do prazo decadencial e à legitimidade da aplicação da multa nos termos do art. 35 da Lei 8.212/91.

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, conforme Despacho nº 2400-357/2011, de 04/07/2011 (fls. 1378/1381).

Intimado sobre a admissão do recurso especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional, o contribuinte deixou de apresentar suas contrarrazões.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Gustavo Lian Haddad, Relator

Analiso, inicialmente, a admissibilidade do Recurso Especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional.

Como se verifica dos autos o recurso foi interposto em razão da divergência entre o v. acórdão recorrido e os acórdãos nº 206-01.723, 205.01.457 e 2401-00.127. Os acórdãos paradigma encontram-se assim ementados:

“DECADÊNCIA – ARTS.45 E 46 LEI Nº 8.212/1991 – INCONSTITUCIONALIDADE – STF – SÚMULA VINCULANTE – OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS – ART. 173, I, CTN. De acordo com a Súmula Vinculante nº 08, do STF, os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991 são inconstitucionais, devendo prevalecer, no que tange à decadência e prescrição, as disposições para constituir as obrigações tributárias acessórias relativas às contribuições previdenciárias é de cinco anos e deve ser contado nos termos do art. 173, I, do CTN. Recurso voluntário provido em parte.” (AC 2006-01.723)

“DECADÊNCIA .O Supremo Tribunal Federal, através da Súmula Vinculante nº 08, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 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, comprovado nos autos o pagamento parcial, aplica-se o artigo 150, § 4º; caso contrário, aplica-se o disposto no artigo 173, I. AUTO DE INFRAÇÃO. GFIP. DADOS NÃO CORRESPONDENTES A TODOS OS FATOS GERADORES. Constitui infração a apresentação de GFIP com dados não correspondentes a todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias, conforme artigo 32, inciso IV e § 5º, da Lei nº 8.212/91. PROGRAMA DE INCENTIVO. PREMIO ATRAVÉS DE CARTÃO. GRATIFICAÇÃO. REMUNERAÇÃO. INCIDÊNCIA. A verba paga pela empresa aos segurados por intermédio de programa de incentivo, mesmo através de cartões de premiação, constitui gratificação e, portanto, tem natureza salarial. Recurso Voluntário Provido em Parte.” (AC 205-01.457).”

“(…) OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – DESCUMPRIMENTO – INFRAÇÃO. Consiste em descumprimento de obrigação acessória, a empresa apresentar a GFIP – Guia de recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

LEGISLAÇÃO SUPERVENIENTE AMSI FAVORÁVEL – PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA APLICAÇÃO.

Na superveniência de legislação que se revele mais favorável ao contribuinte no caso da aplicação de multa pelo descumprimento de obrigação acessória, aplica-se o princípio da retroatividade benigna da lei aos casos não definitivamente julgados, conforme estabelece o CTN. RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO EM PARTE.”

Verifico, assim, que os paradigmas trazidos aos autos pela Fazenda Nacional apontam que a contagem do prazo decadencial na hipótese de descumprimento de obrigação acessória, quando tratar-se de lançamento de ofício, é o constante no artigo 173, I, do CTN, em contraposição à regra decadencial aplicada no presente caso pelo acórdão recorrido (i.e., 150, § 4º, CTN). Claramente caracterizada, assim, a divergência.

Com relação à multa pelo descumprimento de obrigação acessória, o paradigma invocado pela Fazenda Nacional manifesta o entendimento de que a penalidade a ser aplicada retroativamente seria a regida pelo art. 35-A da Lei 8.212/91, que remete ao art. 44, I, da Lei 9.430/96, e não aquela prevista no art. 32-A da Lei 8.212/91, conforme entendeu a Câmara *a quo*.

Tal se constata pelo do seguinte trecho do acórdão paradigma n. 2401-00.127:

“(…) Assevere-se que todas as contribuições decorrentes da omissão em GFIP foram objeto de lançamento, por meio das notificações já mencionadas e, a meu ver, tendo havido o lançamento de ofício, não se aplicaria o art. 32-a, sob pena de bis in idem.

Considerando o princípio da retroatividade benigna previsto no art. 106, inciso II, alínea “c” do Código Tributário Nacional, há que se verificar a situação mais favorável ao sujeito passivo, face às alterações trazidas.

No caso das notificações conexas e já julgadas, prevalecerem os valores de multa aplicados nos moldes do art. 35, inciso II, revogado pela MP 449/2008, o qual previa uma multa máxima de cinquenta por cento, ou seja, inferior ao percentual de setenta e cinco por cento estabelecido pela nova regra.

Assim, para evitar o bis in idem, o cálculo da multa deve ser efetuado pela aplicação do art. 44, inciso I, da Lei 9.430/1996, excluindo-se os valores das multas lançadas nas notificações correspondentes. (...)”

Entendo, portanto, caracterizada a divergência de interpretação também em relação a essa matéria, razão pela qual conheço do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional em sua plenitude.

No mérito as questões a serem analisadas por esta turma recursal são relativas (i) ao termo inicial para a contagem do prazo de decadência no caso de penalidade por descumprimento de obrigações acessórias, também denominadas deveres instrumentais pela doutrina e (ii) a multa a ser aplicada retroativamente pelo descumprimento de obrigação acessória (divergência entre a aplicação do artigo 32A e do artigo 35A, ambos da lei nº 8.212/1991).

Decadência

No tocante ao termo inicial para a contagem do prazo de decadência dos créditos tributários decorrentes do descumprimento de obrigações acessórias, é entendimento assente deste E. Colegiado que deve ser aplicada a regra geral constante do artigo 173, inciso I, do CTN.

De fato, em que pesem as alegações da Recorrente, tenho para mim que o disposto no artigo 150, § 4º, do CTN é regra restrita à obrigação tributária principal, decorrente da ocorrência do fato gerador do tributo e, consoante jurisprudência pacífica do C. Superior Tribunal de Justiça, após a verificação do pagamento, ainda que parcial, do tributo.

Outra não poderia ser a interpretação do referido dispositivo legal, *in verbis*:

“Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

§ 4º. Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”

Ora, só se pode homologar nos termos do art. 150, parágrafo 4º, a atividade que possa resultar em pagamento de tributo (“prestação de dar”), o que é típico da atividade que conduz à determinação da obrigação tributária principal.

Aos deveres instrumentais que constituem prestação de fazer (ou não fazer) não se pode, do ponto de vista lógico, cogitar da aplicação do art. 150, parágrafo 4º. Essa é a posição do presente Colegiado, como se verifica da ementa abaixo transcrita:

*“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS
PREVIDENCIÁRIAS*

Exercício: 1996

*AUTO DE INFRAÇÃO PENALIDADE DECORRENTE DO
DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA
DECADÊNCIA.*

O prazo decadencial aplicável à exigência de multa pelo preparo inadequado de folhas de pagamento é aquele previsto no artigo 173, inciso I, do CTN, ou seja, tem início no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Lançamento que envolve as competências 04/1995 e 05/1995, cuja ciência ocorreu em 07/12/2005, está atingido pela decadência. Recurso especial provido.”

(Acórdão nº 920200.901, Sessão de Sessão de 12/05/2010)

No presente caso, o auto de infração foi lavrado objetivando a cobrança de multa pela não apresentação de GFIP, caso típico de descumprimento de dever instrumental ou obrigação acessória.

Com base no referido raciocínio, aplica-se ao presente caso o disposto no artigo 173, I do CTN, sendo que o início da contagem do prazo de decadência dá-se a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

No caso em questão, considerando que a contribuinte foi cientificada do lançamento em 23/04/2007 (fls. 01), somente deve ser declarada a decadência em relação aos fatos geradores ocorridos até a competência de novembro/2001, em relação aos quais o início da contagem do prazo decadencial se dá em 1º de janeiro de 2002, encerrando-se em 31/12/2006.

Deve, assim, ser provido parcialmente o recurso nesta parte, mas sem necessidade de retorno à câmara de origem por já terem sido enfrentadas por aquela instância as questões de mérito que poderiam aproveitar o contribuinte quanto aos períodos cuja decadência está sendo afastada neste julgamento.

Retroatividade benigna e penalidade – norma de regência

Entendo que com o advento da Lei n. 11.941/2009 a multa pelo descumprimento de dever de apresentar corretamente a GFIP passou, por força da regra de retroatividade benigna prevista no art. 106 do Código Tributário Nacional, a ser regida pelo artigo 32A da Lei n. 8.212/1991, e não mais pelo antigo parágrafo 5º do mesmo dispositivo.

Tal entendimento se aplica ainda que tenha havido, como no caso presente, exigência de contribuição previdenciária formalizada em NFLP relativa ao mesmo período.

Neste diapasão, não compartilho do entendimento que passei a denominar de “cesta de multas”, segundo o qual a multa por descumprimento de obrigação acessória, lançada no presente auto de infração deveria ser somada à multa por falta de recolhimento da contribuição, lançada na NFLD, para fins de comparação com a multa de ofício prevista no art. 44 da Lei n. 9.430, referida pela novel redação do art. 35-A da Lei n. 8.212/1991.

Transcrevo a seguir o voto do I. Conselheiro Gonçalo Bonet Allage, nos autos do Processo nº 36378.002129/200615, cujos fundamentos adoto, *verbis*:

“A ausência de apresentação da GFIP, bem como sua entrega com atraso, com incorreções ou com omissões, constituem violação à obrigação acessória prevista no artigo 32, inciso IV, da Lei nº 8.212/91 e sujeita o infrator à multa prevista na legislação previdenciária.”

Isso é inquestionável.

Com o advento da Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, entendo que a penalidade para tal infração, a qual até então constava do § 5º, do artigo 32, da Lei nº 8.212/91, passou a estar prevista no artigo 32A da Lei nº 8.212/91.

Segundo penso, ainda que o contribuinte tenha pago integralmente as contribuições previdenciárias devidas, estará sujeito à penalidade pela ausência de apresentação ou pela entrega com omissões ou com incorreções da GFIP (artigo 32A da Lei nº 8.212/91).

Por outro lado, a regra do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 (citada no artigo 35A da Lei nº 8.212/91) tem outra conotação, qual seja, as multas nele previstas incidem em razão da falta de pagamento ou, quando sujeito a declaração, pela falta ou inexatidão da declaração, aplicando-se apenas ao valor que não foi declarado e nem pago.

A redação do artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96, é a seguinte:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I – de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

(Grifei)

Portanto, a regra do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 é aplicável apenas na hipótese de haver tributo não pago, ao passo que a multa do artigo 32A da Lei nº 8.212/91 incide ainda que não existam diferenças de contribuições previdenciárias a serem pagas.

Parece-me ser escorreito afirmar que a DCTF tem finalidade exclusivamente fiscal, diferentemente do caso da multa prevista no artigo 32A, em que independentemente do pagamento/recolhimento da contribuição previdenciária, o que se pretende é que, o quanto antes (daí a gradação em razão do decurso do tempo), o sujeito passivo preste as informações à Previdência Social, sobretudo os salários de contribuição percebidos pelos segurados. São essas informações que viabilizam a concessão dos benefícios previdenciários. Quando o sujeito passivo é intimado para entregar a GFIP, suprir omissões ou efetuar correções, o fisco já tem conhecimento da infração e, portanto, já poderia autuá-lo, mas isso não resolveria um problema extrafiscal: as bases de dados da Previdência

Social não seriam alimentadas com as informações corretas e necessárias para a concessão dos benefícios previdenciários.

Sob minha ótica, a penalidade lançada contra a contribuinte (§5º, do artigo 32, da Lei nº 8.212/91) restou substituída pela multa prevista no artigo 32A da Lei nº 8.212/91.

Diante do exposto, na parte não atingida pela decadência, voto no sentido de que se calcule a penalidade devida pela contribuinte de acordo com a regra do artigo 32A da Lei nº 8.212/91.”

Ante o exposto, encaminho meu voto no sentido de conhecer do recurso especial interposto pela Recorrente para, no mérito, DAR LHE PARCIAL PROVIMENTO para afastar a decadência em relação aos fatos geradores de 12/2001 e seguintes, devendo também sobre tais competências ser aplicada a retroatividade benigna para a aplicação da penalidade nos termos consignados no acórdão recorrido.

(assinado digitalmente)

Gustavo Lian Haddad

Voto Vencedor

Conselheiro Marcelo Oliveira, Designado

Com todo respeito ao excelso relator, dirirjo de suas conclusões quanto à questão da multa, somente.

Como bem salientado no voto, ocorreu alteração do cálculo da multa para esse tipo de infração pela Medida Provisória n.º 449/2008, convertida na Lei n.º 11.941/2009, com o surgimento do Art. 35-A na Lei 8.212/1991.

Nesse sentido, deve o órgão responsável pelo cumprimento da decisão recalculer o valor da penalidade, posto que o critério atual pode ser mais benéfico para a recorrente, de forma a prestigiar o comando contido no art. 106, II, “c”, do CTN, *verbis*:

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.

Para tanto, deve-se comparar as penalidades impostas antes da alteração legislativa com as posteriores a alteração legislativa, para o mesmo tipo de infração.

Conseqüentemente, deve-se comparar a multa constante dos autos com a resultante do cálculo da multa expressa no I, art. 44, da Lei n.º 9.430/1996, como determina o Art. 35-A da Lei 8.212/1991, deduzidas as multas aplicadas nos lançamentos correlatos e - caso seja mais benéfico à recorrente - utilizar esse valor.

Portanto, o recurso deve ser provido, nos termos solicitados pela recorrente.

CONCLUSÃO:

Em razão do exposto, voto em DAR PROVIMENTO ao recurso da Procuradoria, na questão acima, nos termos do voto.

(assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira