



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

Processo nº 10970.720126/2011-41
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2301-003.109 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de outubro de 2012
Matéria Contribuições Sociais Previdenciárias
Recorrente PREFEITURA MUNICIPAL DE ARAPUÁ/MG
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2009

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. APLICAÇÃO DO ART. 150, §4º DO CTN. IMPUGNAÇÃO GENÉRICA. RECOLHIMENTO TRIBUTÁRIO DE CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS E TRANSPORTADORES AUTÔNOMOS. APLICAÇÃO DA MULTA MAIS BENÉFICA.

O Supremo Tribunal Federal, por meio da Súmula Vinculante nº 08, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, devendo, portanto, serem aplicadas as regras do Código Tributário Nacional.

Não cabe no Processo Administrativo impugnação genérica, pois, de acordo com o art. 17 do Decreto 70.235/72, considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

O município deverá recolher o tributo previdenciário dos contribuintes individuais diante da ausência de documentação que atestasse o seu cumprimento, arts. 22, III e 28, III, ambos da Lei 8.212/91.

Os transportadores autônomos se enquadram na categoria de contribuintes individuais, regida pelo art. 22, III, da Lei 8.212/91.

As contribuições sociais previdenciárias estão sujeitas à multa de mora, na hipótese de recolhimento em atraso devendo observar o disposto na nova redação dada ao artigo 35, da Lei 8.212/91, combinado com o art. 61 da Lei 9.430/1996.

LANÇAMENTOS REFERENTES FATOS GERADORES ANTERIORES A MP 449. MULTA MAIS BENÉFICA. APLICAÇÃO DA ALÍNEA “C”, DO INCISO II, DO ARTIGO 106 DO CTN. LIMITAÇÃO DA MULTA MORA APLICADA ATÉ 11/2008.

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. No tocante à

multa mora até 11/2008, esta deve ser limitada ao percentual previsto no art. 61 da lei 9.430/96, 20%.

APLICAÇÃO DA MULTA DE 75% COMO MULTA MAIS BENÉFICA ATÉ 11/2008. AJUSTE QUE DEVE CONSIDERAR A MULTA DE MORA E MULTA POR INFRAÇÕES RELACIONADAS À GFIP.

Em relação aos fatos geradores até 11/2008, nas competências nas quais a fiscalização aplicou a penalidade de 75% prevista no art. 44 da Lei 9.430/96 por concluir se tratar da multa mais benéfica quando comparada aplicação conjunta da multa de mora e da multa por infrações relacionadas a GFIP, deve ser mantida a penalidade equivalente à soma de: multa de mora limitada a 20% e multa mais benéfica quando comparada a multa do art. 32 com a multa do art. 32-A da Lei 8.212/91.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Crédito Tributário Mantido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, I) Por maioria de votos: a) em dar provimento parcial ao recurso, para excluir do lançamento as contribuições apuradas até a competência 05/2006, anteriores a 06/2006, pela aplicação da regra expressa no § 4º, Art. 150 do CTN, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Mauro José Silva e Bernadete de Oliveira Barros, que votaram em aplicar a regra decadencial expressa no I, Art. 173 do CTN; b) em dar provimento parcial ao recurso, para retificar a multa, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira, que votaram em manter a multa aplicada; II) Por unanimidade de votos: a) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para, nas competências que a fiscalização aplicou somente a penalidade prevista na redação, vigente até 11/2008, do Art. 35 da Lei 8.212/1999, esta deve ser mantida, mas limitada ao determinado no Art. 61, da Lei nº 9.430/1996, se mais benéfica à Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a); b) em negar provimento ao Recurso nas demais alegações da Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a); III) Por voto de qualidade: a) em dar provimento parcial ao recurso para, até 11/2008, nas competências que a fiscalização aplicou a penalidade de 75% (setenta e cinco por cento), prevista no art. 44, da Lei 9.430/96, por concluir se tratar da multa mais benéfica quando comparada aplicação conjunta da multa de mora e da multa por infrações relacionadas à GFIP - deve ser mantida a penalidade equivalente à soma de: *) multa de mora limitada a 20%; e *) multa mais benéfica quando comparada a multa do art. 32 com a multa do art. 32-A da Lei 8.212/91, nos termos do voto do Redator. Vencidos os Conselheiros Leonardo Henrique Pires Lopes, Wilson Antonio de Souza Correa e Damião Cordeiro de Moraes, que votaram em dar provimento parcial ao Recurso, para que seja aplicada a multa prevista no Art. 61, da Lei nº 9.430/1996, se mais benéfica à Recorrente. Redator: Mauro José Silva.

(assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira- Presidente.

(assinado digitalmente)

Damião Cordeiro de Moraes - Relator.

Processo nº 10970.720126/2011-41
Acórdão n.º **2301-003.109**

S2-C3T1
Fl. 370

Mauro José Silva - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Oliveira (Presidente), Wilson Antonio de Souza Correa, Bernadete de Oliveira Barros, Damião Cordeiro de Moraes, Mauro Jose Silva, Leonardo Henrique Pires Lopes.

Relatório

1. Trata-se de recurso voluntário interposto pela Prefeitura do Município de Arapuá – MG contra decisão de primeira instância que julgou procedente em parte a impugnação apresentada e manteve débito tributário referente ao período de 01/2006 a 12/2009.

2. Conforme consta no relatório fiscal ff.64/72, o auto de infração foi lavrado por falta de recolhimento de contribuições sociais (quota patronal e segurados), destinadas à *Seguridade Social, financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho (RA) e devidas a Terceiros*, sobre as parcelas integrantes do salário-de-contribuição dos segurados empregados e contribuintes individuais.

3. Além da obrigação principal, constataram-se também incorreções/omissões em GFIP, implicando em multa por descumprimento de obrigação acessória.

4. Tendo em vista as faltas detectadas, foram lavrados diversos autos de infração, registrados da seguinte forma: Contribuições Sociais Previdenciárias - contribuição da empresa DEBCAD 37.322.800-7, contribuição dos segurados DEBCAD 37.322.801-5, contribuições de terceiros DEBCAD 37.322.802-3; e Obrigações Acessórias, por incorreções/omissões em GFIP - DEBCAD 37.345.331-0, como se verifica no relatório fiscal nos trechos apresentados pela primeira instância administrativa, que ora colaciono:

“Como resultado do procedimento fiscal foram emitidos em 20/06/2011: AI DEBCAD 37.322.8007 (contribuição previdenciária – empresa), valor do crédito apurado de R\$1.045.495,70; AI DEBCAD 37.322.8015 (contribuição previdenciária – segurados), valor do crédito de R\$164.164,20; AI DEBCAD 37.322.8023 (contribuição destinada a outras entidades e fundos), valor de R\$3.934,14 e AI DEBCAD 37.345.3310 (descumprimento de obrigação acessória – GFIP FL 78), valor de R\$3.500,00, conforme Demonstrativo Consolidado do Crédito Tributário do Processo. Sendo recebidos pelo sujeito passivo por via postal AR em 27/06/2011.

De acordo com o Relatório Fiscal, referem-se os Autos de Infração (AI) integrantes do presente processo de constituição de crédito tributário a lançamento de contribuições sociais (quota patronal e segurados), destinadas à Seguridade Social, financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho – RAT e devidas a Terceiros (SEST e SENAT), incidentes sobre as parcelas legais integrantes do salário de contribuição dos segurados enquadrados na categoria de empregados e contribuintes individuais a serviço da empresa.

‘O período de apuração é de 01/2006 a 12/2009.

1.3 Levantamento FOLHA DE PAGAMENTO (FP)

1.3.1 As contribuições lançadas têm como fatos geradores as remunerações pagas, devidas e/ou creditadas aos segurados

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 17/01/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 18/01/2013 por

MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 17/01/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente e

m 18/01/2013 por DAMIAO CORDEIRO DE MORAES

Impresso em 21/01/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

enquadrados na categoria de empregados a serviço da Prefeitura Municipal no decorrer do mês de competência.

1.3.2 A Prefeitura Municipal de Arapuá/MG, até 30/10/2009, possuía Regime Próprio de Previdência – RPPS, instituído pela Lei Municipal nº 422 de 27/08/2002.

1.3.3 Dessa forma, todos os servidores públicos municipais detentores de cargos efetivos estavam vinculados ao referido regime, devendo recolher suas contribuições previdenciárias ao ARAPREV Instituto de Previdência e Aposentadorias dos Servidores Municipais de Arapuá.

1.3.4 Todos os demais servidores que prestaram serviços ao Município neste período (contratados, comissionados e agentes políticos) estavam, obrigatoriamente, nos termos do artigo 40, § 13 da CF, artigo 12, I, alíneas a e g da Lei 8.212/91 e artigo 9º, I, alíneas a, i, j, l e m, do Regulamento da Previdência Social – RPS (aprovado pelo Decreto nº 3.048/99) vinculados ao Regime Geral de Previdência Social RGPS, devendo recolher suas contribuições ao Instituto Nacional de Seguridade Social INSS.

1.3.5 Conforme Resumos da Folha de Pagamento – Contratados em anexo, foram identificados diversos segurados não vinculados ao RPPS que não foram incluídos nas GFIP relativas ao período de 01/2006 a 12/2009 da Prefeitura Municipal.

1.3.6 No período de 01/2006 a 12/2008 foram apresentadas GFIP contendo apenas os agentes políticos (Prefeito e Vice-Prefeito) e um servidor comissionado, sendo omitidos todos os demais segurados vinculados ao RGPS.

1.3.7 A partir de 01/2009 foram declarados, além dos segurados mencionados no item anterior, alguns servidores “contratados”, no entanto, os segurados relacionados nos demonstrativos em anexo não foram incluídos nas GFIP.

1.3.8 A partir de 11/2009, em virtude da extinção do RPPS (Lei Municipal nº 546/2009), foram declarados em GFIP os servidores efetivos, agentes políticos e parte dos segurados contratados e comissionados, tendo sido omitidos da declaração os segurados relacionados nos demonstrativos em anexo

1.4 Levantamento RA – CONTRIBUIÇÃO RAT

1.4.1 A Prefeitura Municipal declarou nas GFIP – Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social relativas às competências 01/2006 a 13/2009, no campo RAT, o percentual de 0% para cálculo da contribuição devida a esse título

1.4.2 A alíquota da contribuição é definida em função do grau de risco da atividade preponderante da empresa, nos termos do art. 22, II, da Lei 8.212/91.

1.4.4 A Prefeitura Municipal, para fins de determinação da alíquota do RAT (Riscos Ambientais do Trabalho), enquadrou-se, conforme declarado em GFIP, no CNAEFISCAL 7511600 – Administração Pública em Geral, cuja alíquota, era de 1% (um por cento) até 05/2007 e a partir 06/2007 2% (dois por cento), de acordo com o Anexo V do RPS (Redação dada pelo Decreto nº 6.042, de 12 de fevereiro de 2007).

1.4.5 Foram solicitados esclarecimentos sobre o procedimento adotado em relação à alíquota do RAT informada em GFIP, porém não foi apresentada qualquer justificativa.

1.5 Levantamentos CI – CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS e TA – TRANSPORTADORES AUTÔNOMOS

1.5.1 As contribuições lançadas têm como fatos geradores as retribuições pagas, devidas e/ou creditadas aos contribuintes individuais a serviço da empresa no decorrer do mês de competência.

1.5.2 A Prefeitura Municipal remunerou diversas pessoas físicas que lhe prestaram serviços sem vínculo empregatício, emitindo Notas de Empenho na datação orçamentária 3.3.90.36.00 – Outros Serviços de Terceiros – Pessoa Física.

1.5.3 Nesta condição, essas pessoas físicas se enquadram como segurados obrigatórios do RGPS na categoria de CONTRIBUINTE INDIVIDUAL, em conformidade com o art. 12, V, alínea g e h da Lei 8.212/91, sujeitando a Prefeitura Municipal ao recolhimento da contribuição patronal de 20% incidente sobre respectiva remuneração, de acordo com o artigo 22, III, da referida Lei.

1.5.4 Não houve inclusão nas GFIP apresentadas pela empresa, no período de apuração, dos contribuintes individuais relacionados nos Anexos Prestadores de Serviços Pessoas Físicas e Transportadores Autônomos, em que consta o N° do Empenho, Data de Liquidação, Nome, Serviço Prestado e Valor.

1.5.5 Para apuração da remuneração dos transportadores autônomos foi aplicado o percentual de 20% sobre o valor pago, nos termos do § 4º do artigo 201 do RPS (Redação dada pelo Decreto nº 4.032, de 2001).

1.6 Base de Cálculo

1.6.1 Os valores que serviram de base de cálculo e as contribuições apuradas se encontram detalhados no Relatório de Lançamentos RL e Discriminativo do Débito DD, ...

1.7 Na coluna Juros e Multa foram lançados os acréscimos legais, calculados de acordo com a legislação em vigor, conforme anexo Fundamentos Legais do Débito FLD.

1.8 Critério de Aplicação das Multas

1.8.1 Em observância ao princípio da retroatividade benigna (CTN, art. 106, inc. II, c), para as infrações com fatos geradores anteriores a 04.12.08, foi comparada a multa imposta pela legislação vigente à época da ocorrência do fato gerador e a imposta pela legislação superveniente (MP nº 449/2008, convertida na Lei 11.941/09), sendo

aplicada a multa mais benéfica ao contribuinte, conforme Demonstrativo de Comparação das Multas em anexo. Demonstrativo de Comparação das Multas em anexo, de acordo com o previsto no artigo 32, inciso IV, § 5º, da Lei 8.212/91, com redação dada pela Lei 9.528 de 1997.

1.8.4 Para fins de comparação, não foram consideradas as contribuições devidas a outras entidades e fundos, as quais foram lançadas com multa de mora de 24%.

1.9 AI nº 37.345.3310 Incorreções/omissões em GFIP

1.9.1 A empresa apresentou Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP, no período de apuração, com incorreções e omissões, infringindo o disposto no art. 32, inciso IV, da Lei 8.212/91: (...)

a) prestou informação incorreta no campo RAT, consignando o percentual de 0%;

b) omitiu das GFIP todos os segurados contribuintes individuais (autônomos e transportadores autônomos) e os segurados contratados constantes das planilhas em anexo.

1.9.2 Considerando que não ocorreram circunstâncias agravantes previstas no art. 290 do RPS, aplicou-se a multa prevista no artigo 32-A, inciso II, combinado com o § 3º, II do mesmo artigo, da Lei 8.212/91 (Redação dada pela Lei 11.941), no valor de R\$ 3.500,00, conforme demonstrativo de cálculo em anexo.

6. Informações Complementares

6.1 Pela falta de declaração das contribuições previdenciárias patronais em GFIP e falta de recolhimento das contribuições retidas dos segurados, será encaminhada à autoridade competente Representação Fiscal para Fins Penais – RFFP pela prática, em tese, dos CRIMES previstos no art. 337 – A (sonegação de contribuição previdenciária) e art. 168 – A (apropriação indébita previdenciária) do Código Penal (introduzidos pela Lei nº 9.983/2000).’

Serviram de base para apuração do débito as Folhas de pagamento, Notas de Empenho, Recibos de Salário e de Férias, Termos de Rescisão de Contrato de Trabalho, Recibos de Pagamento a Autônomo RPA e Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social GFIP.”

3. A empresa, após ter sido devidamente intimada (f. 264), impugnou o lançamento tempestivamente às ff.267/269. Ao analisar os argumentos constantes na peça impugnatória, a primeira instância administrativa decidiu, por unanimidade, julgar procedente em parte a impugnação, em virtude da extinção parcial do débito tributário pela decadência, mantendo parcialmente o débito, cuja decisão restou ementada nos seguintes dizeres:

“ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2009

CRÉDITO TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA

A existência de pagamento antecipado, ainda que parcial, da contribuição previdenciária remete-se a contagem do prazo de decadência nos termos do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional CTN, de acordo com o qual o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador.

Extingue-se parcialmente o crédito tributário pela ocorrência da decadência (art. 156, inciso V, do CTN).

A ausência de pagamento antecipado da contribuição devida a outras entidades e fundos (“Terceiros”) justifica a utilização da regra do art. 173, inciso I do CTN, de acordo com o qual o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

LANÇAMENTO.

A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2009

AI DEBCAD Nº 37.322.8007

AUTO DE INFRAÇÃO. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. EMPRESA. SOBRE REMUNERAÇÃO DE EMPREGADOS E CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS. TRANSPORTADOR AUTÔNOMO. FRETES E CARRETOS. PARA FINANCIAMENTO DOS BENEFÍCIOS EM RAZÃO DA INCAPACIDADE LABORATIVA.

AI DEBCAD Nº 37.322.8015

AUTO DE INFRAÇÃO. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. SEGURADOS

Constatado o não recolhimento total ou parcial das contribuições tratadas na Lei nº 8.212/91, não declaradas na forma do seu art. 32, será lavrado o respectivo auto de infração.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Período de apuração: 01/02/2006 a 31/12/2009

AI DEBCAD Nº 37.322.8023

AUTO DE INFRAÇÃO. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. TERCEIROS. SEST/SENAT. TRANSPORTADOR AUTÔNOMO.

Constatado o não recolhimento total ou parcial das contribuições devidas a “Terceiros”, não declaradas na forma do art. 32 da Lei nº 8.212/91, será lavrado o respectivo auto de infração.

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/05/2008, 01/07/2008 a 31/07/2008, 01/11/2008 a 30/11/2008

AI DEBCAD Nº 37.345.3310

AUTO DE INFRAÇÃO. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. APRESENTAR GFIP COM INFORMAÇÕES INCORRETAS OU OMISSAS.

Constitui infração à legislação previdenciária, por descumprimento de obrigação acessória, a apresentação de Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social GFIP com incorreções ou omissões.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte”

4. Irresignada, a empresa interpôs tempestivamente o recurso voluntário às ffs.344/363, cuja síntese descrevo a seguir:

- a) preliminarmente, argumenta a decadência referente ao restante da competência, incluindo as de 06/2006 a 13/2006, uma vez que nesse tempo operaram-se os efeitos, por estarem nas mesmas condições das competências decaídas, declaradas pelo órgão julgador. Porém, por se tratarem de contribuições não recolhidas, deveria ser aplicado o artigo 173 ,I, do Código Tributário Nacional (CTN);

No mérito,

a) requer o cancelamento do débito fiscal, tendo em vista que a gestão administrativa do município já iniciou processo de regularização de todos os seus funcionários junto ao INSS no entanto a situação ainda não foi regulariza pois o procedimento fiscal e a respectiva regularização, são processos demorados;

b) aduz que não perdura a alegação do Fisco, que o município não arrecadou corretamente as contribuições referentes aos empregados autônomos e segurados individuais, tendo em vista que muitos deles eram remunerados com o teto máximo, e assim, caberia a eles arrecadar suas próprias contribuições.

5. Não houve interposição de recurso de ofício pelo fisco, em razão do disposto no art. 1º da Portaria nº 03/2008, que afasta sua interposição de débito tributário exonerado inferior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais).

6. A Receita não apresentou contrarrazões e o processo foi encaminhado para análise e julgamento por este Conselho.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Damião Cordeiro de Moraes

ADMISSIBILIDADE DO RECURSO

1. Conheço do recurso voluntário uma vez que atende aos pressupostos de admissibilidade.

DA DECADÊNCIA

2. No caso em tela, por se tratar de questão de ordem pública, examino a decadência referente ao período apurado de 01/2006 a 12/2009, nos termos que se seguem.

3. Sobre a decadência, o Supremo Tribunal Federal - STF, por unanimidade, declarou a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei 8.212, de 24/07/91 e editou a Súmula Vinculante nº 08, *verbis*:

“(...) 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.”

4. Os efeitos da Súmula Vinculante são previstos no artigo 103-A da Constituição Federal, regulamentados pela Lei 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.”

5. Ainda sobre o assunto, a Lei 11.417, de 19 de dezembro de 2006, dispõe o seguinte:

“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 judiciais ou entre esses e a administração pública, controvérsia atual que acarrete grave insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos sobre idêntica questão.”

6. Assim, como demonstrado, a partir da publicação na imprensa oficial, todos os órgãos judiciais e administrativos ficam obrigados a acatarem a Súmula Vinculante. Dessa forma, afastado por inconstitucionalidade o artigo 45 da Lei 8.212/91, resta verificar qual regra de decadência prevista no Código Tributário Nacional - CTN se aplicar ao caso concreto.

7. Acerca das regras de verificação da decadência, frise-se, posto que importante, que a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça consolidou-se no seguinte sentido:

“(…) 1. Está assentado na jurisprudência desta Corte que, nos casos em que não tiver havido o pagamento antecipado de tributo sujeito a lançamento por homologação, é de se aplicar o art. 173, inc. I, do Código Tributário Nacional (CTN). Isso porque a disciplina do art. 150, § 4º, do CTN estabelece a necessidade de antecipação do pagamento para fins de contagem do prazo decadencial. Precedente em recurso representativo de controvérsia (REsp 973733/SC, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Seção, DJe 18.9.2009). [...] 3. Recurso especial parcialmente provido”. (REsp 1015907/RS, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJe 10/09/2010)

“(…) 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 impositivo, 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. Min. Luiz Fux, DJe 18/09/2009).

8. Compulsando os autos, depreende-se do Relatório Fiscal que foram analisados folhas de pagamento, GFIP, relatório de vínculos, recibo de salários (amostragem), recibo de pagamento a autônomos entre outros documentos anexados aos autos (ff.73/258). Além disso, consta do Termo de Encerramento da Auditoria Fiscal – TEAF, f. 260, que a fiscalização examinou folha de pagamento, GFIP, comprovante de recolhimento e outros.

9. Assim, verifica-se que houve o recolhimento parcial das contribuições previdenciárias, considerando a totalidade das contribuições incidentes sobre a folha de pagamentos da empresa. Dessa forma, tenho como certo que deva ser aplicada a regra constante do artigo 150, §4º, do CTN.

10. O CARF, por intermédio de uma de suas Câmaras Superiores, corroborou tal entendimento ao aplicar a regra do art. 150, "eis que restou comprovada a ocorrência de antecipação de pagamento, por tratar-se de salário indireto, tendo a contribuinte efetuado o recolhimento das contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração reconhecida

(salário normal)”. (Processo 36918.002963/200575; Recurso 243.707 Especial do Procurador Acórdão 920201.418).

11. Dessa forma, tenho como certo que deve ser aplicada ao lançamento fiscal a regra constante do art. 150, §4º, do CTN e não o art. 173, I, do mesmo diploma legal, como o fez o juízo *a quo*.

12. E, com base nas informações acima, dou parcial provimento a este recurso voluntário, tendo em vista que a recorrente foi cientificada do lançamento fiscal em 27/06/2011, referente às contribuições do período de 01/01/2006 a 31/12/2009; ficando alcançadas pela decadência quinquenal apenas as competências 01/2006 a 05/2006.

13. Na sequência, considerando a existência de débito remanescente, passo a examinar as demais questões recursais.

DO LANÇAMENTO

14. Embora a contribuinte tenha requerido o cancelamento do débito tributário em virtude de inadimplência de gestão anterior à sua e o seu respectivo esforço para regularização tributária, entendo que razão não lhe assiste.

15. A recorrente alegou de forma genérica a regularidade da presente autuação, sem apresentar prova de suas alegações a fim de que se anulasse o débito resultante das Contribuições Sociais Previdenciárias – parte da empresa DEBCAD 37.322.800-7, parte dos segurados DEBCAD 37.322.801-5, parte de terceiros DEBCAD 37.322.802-3; e Obrigações Acessórias, por incorreções/omissões em GFIP - DEBCAD 37.345.331-0.

16. Ressalto que o ônus da prova incumbe ao contribuinte, caso em que ele deve alegar fato impeditivo, modificativo ou extintivo da pretensão tributária, para afastar-se a infração e sua consequente penalidade, de acordo com o art. 16, II, do Decreto 70.235/72, c/c o art. 333, II do CPC.

17. Nesse sentido, é apropriada a conclusão de Fabiana Del Padre Tomé (A prova no Direito Tributário, 2008, p. 234):

“Em processo tributário,(...) se o Fisco afirma que houve determinado fato jurídico, apresentando documento comprobatório, ao contribuinte cabe provar a inoccorrência do alegado fato, apresentando outro documento, pois a negativa se resolve em uma ou mais afirmativas”.

18. E não basta apenas juntar um documento ou um conjunto de documentos, ainda que volumosos. É preciso estabelecer uma relação entre os documentos e o fato que se

pretende provar. Mais uma vez nos valem das lições de Fabiana Del Padre Tomé (A prova no Direito Tributário, 2008, p. 179):

“Isso não significa, contudo, que para provar algo basta simplesmente juntar um documento aos autos. É preciso estabelecer relação de implicação entre esse documento e o fato que se pretende provar. A prova decorre exatamente do vínculo entre o documento e o fato probando.”

19 Assim, provar por meio de documentos não se encerra na apresentação destes, mas exige que estes sejam apresentados juntamente com uma argumentação que estabeleça uma relação de implicação entre os documentos e o fato que se pretende provar. A simples juntada de documentos não produz prova, ou seja, não resulta no reconhecimento do fato que se pretende provar, o que também não foi feito pela recorrente.

20. Sem que a recorrente tenha se desincumbido do ônus de provar os fatos modificativos ou extintivos que afirma, não há como acatar suas arguições. Ademais, a legislação de regência do Processo Administrativo Fiscal prevê que:

“Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.”

21. Em oportuno, lembro que a recorrente questiona os critérios da aferição feita pela fiscalização. Todavia também não acosta aos autos nenhuma prova de que os valores aferidos estivessem em erro. Caberia ao recorrente, no intuito de apontar os equívocos na fiscalização, no mínimo, acostar cálculos dos valores corretos, o que não ocorreu.

22. Dessa sorte, dada à ausência de provas e sem ter confrontado cada item a que julga ter direito, entendo não ser possível dar provimento ao recurso voluntário neste ponto.

23. De igual modo tem sido este o posicionamento pelo presente Conselho:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Data do fato gerador: 28/05/2007 CUSTEIO AUTO DE INFRAÇÃO ARTIGO 33, § 2.º DA LEI N.º 8.212/91 C/C ARTIGO 283, II, “j” DO RPS, APROVADO PELO DECRETO N.º 3.048/99 NÃO APRESENTAÇÃO DE LIVROS CONTÁBEIS E FOLHAS DE PAGAMENTO A inobservância da obrigação tributária acessória, mais especificamente, não apresentação de livros contábeis, é fato gerador do auto de infração, o qual se constitui, principalmente, em forma de exigir que a obrigação seja cumprida; obrigação que tem por finalidade auxiliar o INSS na administração previdenciária. Inobservância do artigo 33, § 2.º da Lei n.º 8.212/91 c/c artigo 283, II, “j” do RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99. A não impugnação expressa dos fatos geradores objeto do lançamento importa em renúncia e conseqüente concordância com os termos da NFLD. INCONSTITUCIONALIDADES DE EXIGÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES ARGUMENTOS NÃO RELACIONADOS COM A AUTUAÇÃO NÃO APRECIACÃO. A apreciação dos argumentos apontados pelo recorrente

devem ficar restritos as alegações que possuem relação com os fatos que ensejaram a autuação. Recurso Voluntário Negado.”

24. Ou seja, o relatório fiscal apresentou, de forma clara e expressa, todos os fatos geradores que deram ensejo aos lançamentos ora revistos e a respectiva fundamentação legal, não importando qual gestão receberia o lançamento fiscal. Ademais, não consta nos autos nenhum incidente que implicasse em óbice à recorrente regularizar-se tempestivamente com o fisco.

25. Assim, assevero que os débitos realizados sob os títulos: Contribuições Sociais Previdenciárias - contribuição da empresa DEBCAD 37.322.800-7, contribuição dos segurados DEBCAD 37.322.801-5, contribuições de terceiros DEBCAD 37.322.802-3; e Obrigações Acessórias, por incorreções/omissões em GFIP - DEBCAD 37.345.331-0; estão devidamente fundamentados e motivados, em consonância com o determinado na legislação do processo administrativo fiscal, notadamente o art. 50, da Lei 9.784/99 e art. 38, do Decreto 7.574/2011.

26. Assim, não há de se falar em anulação do lançamento fiscal, no que mantenho a decisão de primeira instância nessa parte.

DO CONTRIBUINTE INDIVIDUAL E DO TRANSPORTADOR AUTÔNOMO

27. A prefeitura aduz não haver obrigatoriedade de recolhimento da contribuição social previdenciária do contribuinte individual. Tal assertiva não prospera, porquanto o contribuinte individual que prestar serviço a uma ou mais empresas terá descontado de sua remuneração pela empresa o valor referente a 20%, art. 22, III, Lei 8.212/91, até o limite máximo do salário-de-contribuição, art. 28, III do mesmo diploma legal.

28. Se, todavia, o teto for atingido, o contribuinte deverá comprovar às empresas as quais prestar seus serviços, consoante o previsto na Instrução Normativa 03/2005, aplicável à época do fato gerador:

Obrigações do Contribuinte Individual

Art. 81. O contribuinte individual que prestar serviços a mais de uma empresa ou, concomitantemente, exercer atividade como segurado empregado, empregado doméstico ou trabalhador avulso, quando o total das remunerações recebidas no mês for superior ao limite máximo do salário de contribuição deverá, para efeito de controle do limite, informar o fato à empresa em que isto ocorrer, mediante a apresentação: (Revogado pela Instrução Normativa nº 971, de 13 de novembro de 2009)

I - do comprovante de pagamento ou declaração previstos no § 1º do art. 78, quando for o caso;

II – do comprovante de pagamento previsto no inciso V do art. 60, quando for o caso.

§ 1º O contribuinte individual que no mês teve contribuição descontada sobre o limite máximo do salário de contribuição, em uma ou mais empresas, deverá comprovar o fato às demais para as quais prestar serviços, mediante apresentação de um dos documentos previstos nos incisos I e II do caput.

§ 2º Quando a prestação de serviços ocorrer de forma regular a pelo menos uma empresa, da qual o segurado como contribuinte individual, empregado ou trabalhador avulso receba, mês a mês, remuneração igual ou superior ao limite máximo do salário de contribuição, a declaração prevista no inciso I do caput, poderá abranger um período dentro do exercício, desde que identificadas todas

as competências a que se referir, e, quando for o caso, daquela ou daquelas empresas que efetuarão o desconto até o limite máximo do salário de contribuição, devendo a referida declaração ser renovada ao término do período nela indicado ou ao término do exercício em curso, o que ocorrer primeiro.

§ 3º O segurado contribuinte individual é responsável pela declaração prestada na forma do inciso I do caput e, na hipótese de, por qualquer razão, deixar de receber a remuneração declarada ou receber remuneração inferior à informada na declaração, deverá recolher a contribuição incidente sobre a soma das remunerações recebidas das outras empresas sobre as quais não houve o desconto em face da declaração por ele prestada, observados os limites mínimo e máximo do salário de contribuição e as alíquotas definidas no art. 79.

(...)

§ 5º O contribuinte individual deverá manter sob sua guarda cópia das declarações que emitir na forma prevista neste artigo juntamente com os comprovantes de pagamento, para fins de apresentação ao INSS ou à SRP, quando solicitado.

Art. 82. O contribuinte individual que, no mesmo mês, prestar serviços à empresa ou à equiparado e, concomitantemente, exercer atividade por conta própria, deverá recolher a contribuição social previdenciária incidente sobre a remuneração auferida pelo exercício de atividade por conta própria, respeitando o limite máximo do salário de contribuição.(Revogado pela Instrução Normativa nº 971, de 13 de novembro de 2009)”

29. Assim, cada empresa tem a incumbência de guardar em seus arquivos toda a documentação por um período de 10 (dez) anos, como determinado no art. 81, § 6º, da Instrução Normativa mencionada:

“Art. 81. (...)

§ 6º A empresa deverá manter arquivadas, por dez anos, cópias dos comprovantes de pagamento ou a declaração apresentada pelo contribuinte individual, para fins de apresentação ao INSS ou à SRP, quando solicitado.”

30. Nesta cinge a questão suscitada pelo fisco, uma vez que a prefeitura não apresentou cópia dos comprovantes de pagamento ou da declaração apresentada pelo contribuinte individual para que, assim, tivesse afastada a obrigatoriedade de seu respectivo recolhimento.

31. Da ausência de apresentação de tal conjunto probatório, outra não foi a ação do auditor senão imputar à recorrente o lançamento realizado a fim de que ela proceda ao respectivo recolhimento tributário.

32. Quanto à incidência de contribuições sociais sobre os pagamentos feitos pela empresa a transportadores autônomos, constata-se no relatório que o auto de infração foi constituído com base nos seguintes levantamentos:

*“1.5 Levantamentos CI – CONTRIBUENTES INDIVIDUAIS e TA –
TRANSPORTADORES AUTÔNOMOS*

1.5.1 As contribuições lançadas têm como fatos geradores as retribuições pagas, devidas e/ou creditadas aos contribuintes individuais a serviço da empresa no decorrer do mês de competência.

1.5.2 A Prefeitura Municipal remunerou diversas pessoas físicas que lhe prestaram serviços sem vínculo empregatício, emitindo Notas de Empenho na datação orçamentária 3.3.90.36.00 – Outros Serviços de Terceiros – Pessoa Física.

1.5.3 Nesta condição, essas pessoas físicas se enquadram como segurados obrigatórios do RGPS na categoria de CONTRIBUINTE INDIVIDUAL, em conformidade com o art. 12, V, alínea g e h da Lei 8.212/91, sujeitando a Prefeitura Municipal ao recolhimento da contribuição patronal de 20% incidente sobre respectiva remuneração, de acordo com o artigo 22, III, da referida Lei.

1.5.4 Não houve inclusão nas GFIP apresentadas pela empresa, no período de apuração, dos contribuintes individuais relacionados nos Anexos Prestadores de Serviços Pessoas Físicas e Transportadores Autônomos, em que consta o N° do Empenho, Data de Liquidação, Nome, Serviço Prestado e Valor.

1.5.5 Para apuração da remuneração dos transportadores autônomos foi aplicado o percentual de 20% sobre o valor pago, nos termos do § 4º do artigo 201 do RPS (Redação dada pelo Decreto nº 4.032, de 2001)..” (f.300)

33. Verifica-se que os trabalhadores autônomos, como o caso dos transportadores, são incluídos na categoria dos contribuintes individuais. Vejamos a definição do termo adotado pelo Ministério da Previdência Social:

“Contribuinte individual:

Nesta categoria estão as pessoas que trabalham por conta própria (autônomos) e os trabalhadores que prestam serviços de natureza eventual a empresas, sem vínculo empregatício. São considerados contribuintes individuais, entre outros, os sacerdotes, os diretores que recebem remuneração decorrente de atividade em empresa urbana ou rural, os síndicos remunerados, os motoristas de táxi, os vendedores ambulantes, as diaristas, os pintores, os eletricitistas, os associados de cooperativas de trabalho e outros.”

34. Sobre a questão, a legislação previdenciária determina à empresa que contratar transportador autônomo, contribuinte individual do Regime Geral da Previdência Social (RGPS), o recolhimento de:

- a) 20% (contribuição patronal) – calculado sobre a remuneração paga, devida ou creditada ao transportador autônomo; (artigo 22, III, Lei 8.212/91)
- b) 11% – descontada do transportador autônomo e calculada sobre o valor da remuneração a ele paga, devida ou creditada, observado o limite máximo do salário-de-contribuição; (artigo 4º, da Lei 10.666/2003 e artigo 33, §5º, da Lei 8.212/91)
- c) 1,5% e 1,0% (contribuições devidas ao Serviço Social do Transporte (SEST) e ao Serviço Nacional de Aprendizagem do Transporte (SENAT), respectivamente – descontadas ao transportados autônomo e calculadas sobre o valor do salário-de-contribuição destes. (art. 1º, I, ‘b’, II, ‘b’; art. 2º, II e §3º, ‘a’, art. 3º e §1º do Decreto 1.007/93 e art. 7º, II, §1º e 2º da Lei 8.706/93)

35. Assim, constatada a adequação entre a natureza do fato gerador e da correspondente contribuição lançada, todas demonstradas com clareza pelo agente fiscal em seu relatório, deve-se concluir que o lançamento tem fundamentos e que a contribuição é devida.

36. Dessa forma, nego provimento ao recurso da prefeitura, mantendo o lançamento com relação às contribuições devidas e não recolhidas referentes ao pagamento feito a contribuintes individuais e a transportadores autônomos, em consonância com o Colegiado a quo.

DA MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL

37. Sobre a multa a ser aplicada por falta de recolhimento tributário, importa que seja apreciada de ofício, por tratar-se de questão de ordem. Assim, em respeito ao art. 106 do CTN, inciso II, alínea “c”, deve o Fisco perscrutar, na aplicação da multa, a existência de penalidade menos gravosa ao contribuinte. No caso em apreço, esse cotejo deve ser promovido em virtude das alterações trazidas pela Lei 11.941/2009 ao art. 35 da Lei 8.212/1991, que instituiu mudanças à penalidade cominada pela conduta da Recorrente à época dos fatos geradores.

38. Em sendo, identificando o Fisco benefício ao contribuinte na penalidade nova, essa deve retroagir em seus efeitos, conforme ocorre com a nova redação dada ao art. 35 da Lei 8.212/1991 que assim dispõe:

“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.”

39. E o supracitado art. 61, da Lei nº 9.430/96, por sua vez, assevera que:

“Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

(...)

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.”

40. Ao confrontar-se a penalidade retratada na redação original do art. 35 da Lei 8.212/1991 com a que ora dispõe o referido dispositivo legal, vê-se que a primeira permitia que a multa atingisse o patamar de cem por cento, dado o estágio da cobrança do débito, ao passo que a nova limita a multa a vinte por cento.

41. Logo, diante da inafastável aplicação da alínea “c”, inciso II, art. 106, do CTN, conclui-se pela possibilidade de aplicação da multa prevista no art. 61 da Lei 9.430/1996, com a redação dada pela Lei 11.941/2009 ao art. 35 da Lei 8.212/1991, se mais benéfica para o contribuinte, até a competência 11/2008.

42. Neste ponto, dou provimento parcial ao recurso.

CONCLUSÃO

57. Do exposto, CONHEÇO do recurso voluntário para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL para:

a) reconhecer a decadência do período de 01/2006 a 05/2006, mantendo o lançamento tributário de 06/2006 a 12/2009;

b) manter o restante do débito tributário; e

c) diante da falta de cumprimento de obrigação principal, aplicar multa mais benéfica à contribuinte, art. 35 da Lei 8.212/91, até a competência 11/2008.

(assinado digitalmente)

Damião Cordeiro de Moraes - 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.

Enfrentamos a seguir a questão do regime jurídico das multas, ainda que tal questão não tenha sido suscitada no Recurso Voluntário, por entendermos tratar-se de questão de ordem pública.

Antes da MP 449, se a fiscalização das contribuições previdenciárias constataste o não pagamento de contribuições, sejam 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 duas situações:

- Lançamentos realizados após a edição da MP 449 e referentes a fatos geradores posteriores a esta;
- Lançamentos referentes a fatos geradores anteriores a MP 449, porém ainda não definitivamente julgados na esfera administrativa.

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 a 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 relacionada a fatos geradores de contribuições: o art. 32-A da Lei 8.212/91 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.

Numa primeira análise, vislumbramos que o art. 44, inciso I da Lei 9.430/96 seria aplicável para os casos relacionados à existência de diferença de contribuição ao passo que o art. 32-A da Lei 8.212/91 seria aplicável aos casos nos quais não houvesse diferença de contribuição. No entanto, tal conclusão não se sustenta se analisarmos mais detidamente o conteúdo do art. 32-A da Lei 8.212/91. No inciso II, temos a previsão da multa de “*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, (...)*”. Claramente, o dispositivo em destaque estipula a multa aplicável quando houver contribuições apuradas, recolhidas ou não, nos casos nos quais a GFIP não for apresentada ou for apresentada fora de prazo. Logo, podemos concluir que tal inciso aplica-se também àquelas situações em que há apuração de diferença de contribuição. Confirmando tal conclusão, temos o inciso II do §3º do mesmo artigo que estipula a multa mínima aplicável nos casos de omissão de declaração com ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária.

Portanto, diversamente do que preliminarmente concluímos, tanto o art. 44, inciso I da Lei 9.430/96 quanto o art. 32-A da Lei 8.212/91 são aplicáveis aos casos de falta de declaração ou declaração inexata de GFIP quando for apurada diferença de contribuição em procedimento de ofício. Temos, então, configurado um aparente conflito de normas que demanda a aplicação das noções da teoria geral do Direito para sua solução. Três critérios são normalmente levados em conta para a solução de tais antinomias: critério cronológico, critério da especialidade e critério hierárquico.

O critério cronológico (norma posterior prevalece sobre norma anterior) não nos ajuda no presente caso, uma vez que a determinação de aplicarmos o art. 44, inciso I da Lei

9.430/96 e a inclusão do art. 32-A da Lei 8.212/91 foram veiculados pela mesma Lei 11.941/2009.

O critério hierárquico também não soluciona a antinomia, posto que são normas de igual hierarquia.

Resta-nos o critério da especialidade.

Observamos que o art. 44, inciso I da Lei 9.430/86 refere-se, de maneira genérica, a uma falta de declaração ou declaração inexata, sem especificar qual seria a declaração. Diversamente, o art. 32-A faz menção específica em seu *caput* à GFIP no trecho em que diz “o contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei(...)”. Logo, consideramos que no conflito entre o art. 44, inciso I da Lei 9.430/96 e o art. 32-A da Lei 8.212/91, este último é norma específica no tocante à GFIP e, seguindo o critério da especialidade, deve ter reconhecida a prevalência de sua força vinculante.

Em adição, a aplicação do art. 32-A da Lei 8.212/91 pode ser justificada pelo nítido caráter indutor que a penalidade do art. 32-A assume, facilitando, no futuro, o cálculo do benefício previdenciário. Pretende a norma do art. 32-A estimular a apresentação da GFIP na medida em que a penalidade é reduzida à metade se a declaração for apresentada antes de qualquer procedimento de ofício (§2º, inciso I); ou reduzida a 75% se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação (§2º, inciso II). Esse estímulo pode ser compreendido em benefício do trabalhador na medida em que as informações da GFIP servirão como prova a favor deste no cálculo do benefício previdenciário, tendo em conta que, segundo o §3º do art. 29 da Lei 8.213/91, “*serão considerados para cálculo do salário-de-benefício os ganhos habituais do segurado empregado, a qualquer título, sob forma de moeda corrente ou de utilidades, sobre os quais tenha incidido contribuições previdenciárias, exceto o décimo-terceiro salário (gratificação natalina).*” Se o cálculo do salário-de-benefício considerará a base de cálculo das contribuições, certamente a GFIP é um importante meio de prova dos valores sobre os quais incidiram as contribuições. Se aplicássemos o art. 44, inciso I da Lei 9.430/96, não haveria qualquer mecanismo de estímulo ao empregador para apresentar a GFIP. Iniciado o procedimento de ofício, seria aplicada, no mínimo, a multa de 75% sobre a diferença das contribuições sem que a apresentação da GFIP pudesse alterar tal valor. O empregador poderia simplesmente pagar a multa e continuar omissa em relação à GFIP, deixando o empregado sem este importante meio de prova para o cálculo do benefício de aposentadoria. Assim, a hermenêutica sistemática considerando o regime jurídico previdenciário reforça a necessidade de prevalência do art. 32-A.

Portanto, seja pela aplicação do critério da especialidade ou pela hermenêutica sistemática considerando o regime jurídico previdenciário, temos justificada a aplicação do art. 32-A no caso de omissão na apresentação da GFIP ou apresentação desta com informações inexatas.

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. Apesar de mantermos nossa posição a respeito da inexistência de multa de mora no novo regime do procedimento de ofício, deixamos de apresentar tal voto em homenagem ao princípio da eficiência devido às reiteradas decisões do Colegiado no sentido de manter a multa de mora que registraram nossa posição isolada. Assim, nosso voto é no sentido de, acompanhando os demais membros do Colegiado, manter a

Documento assinado digitalmente conforme a MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 17/01/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 18/01/2013 por

MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 17/01/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente e

m 18/01/2013 por DAMIAO CORDEIRO DE MORAES

Impresso em 21/01/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

aplicação da multa de mora. No entanto, mantida a multa de mora, esta deve ser limitada a 20% com a retroatividade benéfica do art. 61 da Lei 9.430/96.

Podemos assim resumir o regime jurídico das multas a partir de 12/2008:

- A multa de mora, se aplicada, deve ser mantida e limitada a 20%;
- A multa de ofício de 75% é aplicada pela falta de recolhimento da contribuição, podendo ser majorada para 150% em conformidade com o §1º do art. 44 das Lei 9.430/96, ou seja, nos casos em que existam provas de atuação dolosa de sonegação, fraude ou conluio. A majoração poderá atingir 225% no caso de não atendimento de intimação no prazo marcado, conforme §2º do art. 44 da Lei 9.430/96;
- A multa pela falta de apresentação da GFIP ou apresentação deficiente desta é aquela prevista no art. 32-A da Lei 8.212/91.

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

Lançamentos referentes a fatos geradores anteriores a MP 449, porém ainda não definitivamente julgados na esfera administrativa.

Com base nesse novo regime jurídico vamos determinar a penalidade aplicável à outra situação, ou seja, para os casos de lançamento relacionado aos fatos geradores anteriores à edição da MP porém ainda não definitivamente julgados na esfera administrativa.

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.

O que devemos ressaltar é que o art. 106 do CTN determina a comparação da penalidade mais benéfica por infração e não em um conjunto. Assim, cada infração e sua respectiva penalidade deve ser analisada.

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.

Nossa conclusão de afastar a multa de mora pode também ser amparada no princípio da isonomia. Vejamos um exemplo. Duas empresas, A e B, atuam no mesmo ramo, tem a mesma estrutura de pessoal e de remuneração, bem como utilizam o mesmo escritório contábil para tratar de sua vida fiscal.

A empresa A foi fiscalizada em 2007 com relação aos fatos geradores de 2006 e teve contra si lançada a contribuição, a multa de mora e a multa por incorreções na GFIP prevista no art. 32, §5º da Lei 8.212/91. Quando do julgamento de seu processo, considerando o novo regime de multas segundo nossa interpretação, o órgão julgador manteve o lançamento, mas determinou que a multa relacionada à GFIP fosse comparada com a multa do 32-A da Lei 8.212/91.

A empresa B foi fiscalizada em 2009 com relação aos fatos geradores de 2006 e teve contra si lançada a contribuição, sem aplicação de multa de mora, e a multa pela declaração inexata da GFIP com base no art. 32-A da Lei 8.212/91 ou com base no art. 32, §5º da Lei 8.212/91, o que lhe for mais favorável. Facilmente pode ser notado que a empresa B responde por crédito tributário menor que a empresa A, pois não foi aplicada a multa de mora. Somente com a aplicação do art. 106, inciso II, alínea “a” do CTN para afastar a multa de mora

no caso da empresa A é que teremos restaurada a situação de igualdade entre as empresas A e B.

Conforme já assinalamos, apesar de mantermos nossa posição a respeito da inexistência de multa de mora no novo regime do procedimento de ofício, deixamos de apresentar tal voto em homenagem ao princípio da eficiência devido às reiteradas decisões do Colegiado no sentido de manter a multa de mora que registraram nossa posição isolada. Assim, nosso voto é no sentido de, acompanhando os demais membros do Colegiado, manter a aplicação da multa de mora. No entanto, mantida a multa de mora, esta deve ser limitada a 20% com a retroatividade benéfica do art. 61 da Lei 9.430/96.

No tocante às penalidades relacionadas com a GFIP, deve ser feito o cotejamento entre o novo regime – aplicação do art. 32-A para as infrações relacionadas com a GFIP – e o regime vigente à data do fato gerador – aplicação dos parágrafos do art. 32 da Lei 8.212/91, prevalecendo a penalidade mais benéfica ao contribuinte em atendimento ao art. 106, inciso II, alínea “c”. Tal procedimento aplica-se, inclusive, para a multa de ofício aplicada com fundamento no art. 44, inciso I da Lei 9.430/96 motivada por falta de declaração ou declaração inexata.

Passamos a resumir nossa posição sobre o regime jurídico de aplicação das multas para fatos geradores até 11/2008.

A aplicação do art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN deve ser feita ato ou fato pretérito considerado como infração no lançamento de modo que até 11/2008:

- As multas por infrações relacionadas a GFIP (falta de apresentação ou apresentação deficiente), previstas nos parágrafos do art. 32 da Lei 8.212/91, devem ser comparadas com a multa do art. 32-A da Lei 8.212/91, devendo prevalecer aquela que for mais benéfica ao contribuinte;
- Nas competências nas quais a fiscalização aplicou somente a penalidade relativa ao atraso no pagamento, a multa de mora, esta deve ser mantida, mas limitada a 20%;
- Nas competências nas quais a fiscalização aplicou a penalidade de 75% prevista no art. 44 da Lei 9.430/96 por concluir se tratar da multa mais benéfica quando comparada aplicação conjunta da multa de mora e da multa por infrações relacionadas a GFIP, deve ser mantida a penalidade equivalente à soma de: multa de mora limitada a 20% e multa mais benéfica quando comparada a multa do art. 32 com a multa do art. 32-A da Lei 8.212/91.

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva – Redator Designado

CÓPIA