



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

Processo nº 10980.005834/2007-53
Recurso nº 254.958 Voluntário
Acórdão nº 2302-002.426 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de abril de 2013
Matéria Auto de Infração. Obrigações Acessórias em GFIP.
Recorrente SENTINELA VIGILÂNCIA S/C LTDA
Recorrida DRJ - CURITIBA PR

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Data do fato gerador: 24/04/2006

LANÇAMENTO. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. LIQUIDEZ E CERTEZA.

O lançamento tributário constitui-se no procedimento administrativo privativo da Autoridade Administrativa arquitetado para operar a convolação da obrigação tributária em crédito tributário, dotando este de liquidez, certeza e demais atributos necessários à sua exigibilidade mediante a propositura da competente ação de execução fiscal.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PRAZO DECADENCIAL. CINCO ANOS. SÚMULA VINCULANTE Nº 8 DO STF..

O Supremo Tribunal Federal, conforme entendimento exarado na Súmula Vinculante nº 8, no julgamento proferido em 12 de junho de 2008, reconheceu a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212/91. Urge então serem seguidas as disposições relativas à matéria em relevo inscritas no Código Tributário Nacional. Encontra-se atingida pela fluência do prazo decadencial parte das obrigações tributárias relativas aos fatos geradores apurados pela fiscalização.

AUTO DE INFRAÇÃO. NÃO DISCRIMINAÇÃO DOS FATOS GERADORES. CERCEAMENTO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA.

Não incorre em cerceamento do direito de defesa o lançamento tributário cujo Relatório Fiscal deixar arrolar, de forma discriminada, os fatos geradores lançados, nas hipóteses em que estes forem apurados, diretamente, a partir do exame das informações prestadas pelo sujeito passivo, ou por este declaradas em documentos elaborados pela própria empresa, confeccionados sob sua orientação, comando, domínio e responsabilidade, uma vez que são do seu inteiro conhecimento.

AUTO DE INFRAÇÃO. GFIP. CFL 68. ART. 32-A 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. 32-A 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.

ACORDAM os membros da 2ª TO/3ª CÂMARA/2ª SEJUL/CARF/MF/DF, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para excluir do lançamento as competências até 11/2000, inclusive, pela fluência do prazo decadencial nos termos do artigo 173, I do Código Tributário Nacional. A multa deve ser recalculada tomando-se em consideração as disposições da Medida Provisória nº 449 de 2008, mais precisamente o art. 32-A, inciso II, que na conversão pela Lei nº 11.941 foi renumerado para o art. 32-A, inciso I da Lei nº 8.212 de 1991.

Liége Lacroix Thomasi – Presidente Substituta.

Arlindo da Costa e Silva – Relator *ad hoc*.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Liége Lacroix Thomasi (Presidente Substituta de Turma), Manoel Coelho Arruda Junior (Vice-presidente de turma), André Luis Mársico Lombardi, Bianca Delgado Pinheiro, Juliana Campos de Carvalho Cruz e Arlindo da Costa e Silva.

Relatório

Trata o presente auto de infração, lavrado em desfavor do recorrente, originado em virtude do descumprimento do art. 32, IV, § 5º da Lei nº 8.212/1991, com a multa punitiva aplicada conforme dispõe o art. 284, II do RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999.

CFL - 68

Apresentar a empresa GFIP/GRFP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, seja em relação às bases de cálculo, seja em relação às informações que alterem o valor das contribuições, ou do valor que seria devido se não houvesse isenção (Entidade Beneficente) ou substituição (SIMPLES, Clube de Futebol, produção rural) – Art. 284, II na redação do Dec.4.729, de 09/06/2003.

Segundo a fiscalização previdenciária, a recorrente não informou à previdência social por meio da GFIP todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias nas competências janeiro de 1999 a março de 2005, conforme fls. 04 a 07.

1. Remuneração paga, devida ou creditada a segurados contribuintes individuais que lhe prestaram serviços, aí incluídos: os valores que deveriam ter sido retidos de acordo com o disposto na Lei n. 10.666, de 08/05/03 e os valores pagos ou creditados a título de pro labore aos sócios gerentes, Jerfferson Simões e José Antônio Simões, conforme demonstrado nas planilhas anexas. Com relação ao pro labore estão sendo considerados, além dos valores normais contabilizados em contas de despesas, também importâncias pagas na compra de imóveis que a empresa não comprovou estarem incorporados ao ativo permanente da empresa.

2. Remunerações percebidas por segurados empregados em decorrência do pagamento de acordos ou de sentenças transitadas em julgado, conforme lançado na escrituração contábil da empresa, ou retiradas do extrato de reclamações trabalhistas, emitido pela Secretaria da Receita Previdenciária, contendo as informações transmitidas pela Justiça do Trabalho;

3. A contribuição de 15% (quinze por cento), incidente sobre o valor da nota fiscal ou fatura emitida por cooperativa de trabalho na área da saúde (UNIMED), retiradas da conta contábil Assistência Médica;

4. Remuneração paga em dinheiro aos segurados empregados em decorrência do fornecimento de alimentação em desacordo com a Lei nº 6.321/76, calculada à razão de 20% (vinte por cento) sobre as remunerações mensais contidas em folha de pagamento;

5- Remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados em folha de pagamento, declaradas a menor em GFIP;

6. Contribuições devidas pelos segurados empregados declaradas a menor em GFIP.

Inconformada, a autuada apresentou impugnação no prazo normativo, a fls. 226 a 252.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento emitiu a Decisão a fls. 254 a 272, mantendo a autuação na integralidade.

Inconformada com a decisão, a autuada interpôs recurso voluntário, a fls. 279 a 297, alegando, em síntese, que:

- a) O relatório fiscal está incompleto, não especifica a origem dos valores lançados, caracterizando o cerceamento ao direito de defesa;
- b) Parte dos valores já foi atingida pela decadência;
- c) Não há certeza nem liquidez quanto aos valores lançados;
- d) Requerendo provimento ao recurso interposto.

O julgamento foi convertido em diligência, nos termos da Resolução 2302-000.125, de 1º de dezembro de 2011, para que, em razão da flagrante relação de prejudicialidade envolvendo o julgamento do presente Auto de Infração e a Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD nº 35.882.255-6, fosse este apensado ao Processo Administrativo Fiscal nº 10980.009737/2007-30, em cujos autos se debate a procedência do lançamento relativo à obrigação tributária principal associada ao vertente Auto de Infração.

A diligência não foi cumprida em razão de a NFLD nº 35.882.255-6, objeto do Processo Administrativo Fiscal nº 10980.009737/2007-30, já ter sido julgada pela 2ª TO/4ª CÂMARA/2ª SEJUL/CARF/MF/DF, em 28 de outubro de 2009.

Relatados sumariamente os fatos relevantes.

Voto

Conselheiro Arlindo da Costa e Silva, Relator *ad hoc*.

1. DA TEMPESTIVIDADE

O recurso foi interposto tempestivamente, conforme informação às fls. 276 a 278. Pressuposto superado, passo ao exame das questões preliminares ao mérito.

2. DA PREJUDICIALIDADE

Conforme bem salientado na Resolução 2302-000.125, de 1º de dezembro de 2011, há questão prejudicial para o presente julgamento. A decisão da procedência ou não do presente auto de infração está ligado à sorte da Notificação Fiscal nº 35.882.255-6, objeto do Processo Administrativo Fiscal nº 10980.009737/2007-30, lavrada em desfavor do recorrente, que englobaram os mesmos fatos geradores. Ainda mais pelo fato de os argumentos do recorrente serem do mérito da ocorrência ou não dos fatos geradores. *In casu*, não se trata de valores reconhecidos em folhas de pagamento ou na contabilidade da recorrente como parcelas integrantes do salário-de-contribuição. Tratou-se de remunerações indiretas no entender da fiscalização.

A determinação contida na diligência fiscal objeto da Resolução 2302-000.125, de 1º de dezembro de 2011, teve por desígnio evitar a prolusão de decisões

conflitantes, daí a imprescindibilidade do exame conjunta com a referida Notificação Fiscal, ou a *posteriori*, tendo como paradigma a decisão exarada nos autos do Processo Administrativo Fiscal nº 10980.009737/2007-30.

No caso ora em apreciação, o lançamento aviado na NFLD nº 35.882.255-6 foi julgado parcialmente procedente pela 2ª Turma Ordinária da 4ª CÂMARA/2ª SEJUL/CARF/MF/DF, nos termos do Acórdão nº 2402-00.271, de 28 de outubro de 2009, ostentando a seguinte ementa:

*“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Período de apuração: 01/01/1998 a 31/07/2005*

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, devendo, portanto, ser aplicadas as regras do Código Tributário Nacional.

GFIP.

Informações prestadas em GFIP constituem-se em termo de confissão de dívida, na hipótese do seu não recolhimento.

RECURSO DE OFÍCIO NÃO CONHECIDO E RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO EM PARTE.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 4ª câmara / 2ª turma ordinária da Segunda Seção de Julgamento, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso de ofício. Por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para, nas preliminares, declarar extintas as contribuições apuradas até a competência 11/2000, anteriores a 12/2000, pela aplicação do I, Art. 173 do CTN, com exceção das contribuições apuradas nos levantamentos DAL, FPI e FRE, em que todas as competências até 03/2001, anteriores a 04/2001, estão extintas, pois há recolhimentos considerados e a regra aplicada foi a do §4º, Art. 150 do CTN, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Cleusa Vieira de Souza e Rogério de Lellis Pinto, que votaram em aplicar integralmente o §4º, Art. 150 do CTN. No mérito, foi negado provimento por unanimidade”.

Devidamente intimada da decisão de 2ª Instância, nos termos do Aviso de Recebimento a fl. 1792 dos autos do Processo Administrativo Fiscal nº 10980.009737/2007-30, a Sentinela Vigilância Ltda

não interpôs qualquer espécie de recurso, no prazo normativo, transitando em julgado, em relação ao sujeito passivo, a decisão proferida pela 2ª TO/4ª CÂMARA/2ª SEJUL/CARF/MF/DF.

O voto condutor do Acórdão nº 2402-00.271, de 28 de outubro de 2009, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 4ª CÂMARA/2ª SEJUL/CARF/MF/DF, nos autos do Processo Administrativo Fiscal nº 10980.009737/2007-30, assim dispõe, *verbis*:

“Assim, para que possamos identificar o dispositivo legal a ser aplicado, seja o art. 173 ou art. 150 do CTN, devemos identificar se ocorreram recolhimentos parciais nas competências atingidas, e nos lançamentos referentes, pois, só assim, possamos declarar da maneira devida a decadência de contribuições previdenciárias.

Ocorre que, no caso em questão, o lançamento foi efetuado em 04/2006, data da ciência, e os fatos geradores ocorreram entre as competências 01/1998 a 07/2005.

Se a regra quanto ao prazo decadencial for a determinada no Art. 173, as competências até 11/2000, estão extintas, assim como a competência 13/2000, pois todas são exigíveis no ano 2001. Esclarecemos que a competência 12/2000 não deve ser excluída porque a exigibilidade das contribuições constantes em fatos geradores que ocorreram nessa competência somente ocorrerá a partir de 01/2001, quando poderia ter sido efetuado o lançamento.

Se a regra quanto ao prazo decadencial for a determinada no Art. 150, as competências até 03/2001, anteriores a 04/2001, estão extintas.

Entre essas duas competências (11/2000 a 03/2001), verificamos no Demonstrativo Analítico de Débito (DAD), fls. 004 a 0223, que ocorreram alguns recolhimentos em alguns levantamentos, que serão extintos pela regra constante do § 4º, Art. 150, do CTN.

Portanto, necessitamos verificar em que levantamentos que ainda persistem, entre essas competências, ocorreram recolhimentos, ou não, a fim de utilizar uma regra ou outra.

Portanto:

Todas as contribuições constantes até a competência 11/2000 estão extintas, pela aplicação do Art. 173 do CTN;

No levantamento CI, por não haver recolhimentos, as contribuições constantes até a competência 11/2000 estão extintas, pela aplicação do Art. 173 do CTN, fls. 004 a 006;

No levantamento COP, por não haver recolhimentos, as contribuições constantes até a competência 11/2000 estão extintas, pela aplicação do Art. 173 do CTN, fls. 006 a 011

No levantamento DAL, por tratar-se de diferença de recolhimento, todas as competências até 03/2001, anteriores a 04/2001, estão extintas, pois há recolhimentos considerados, fls. 012 a 019;

Por somente existirem competências anteriores a 11/2000, estão extintas todas as contribuições presentes no levantamento FP, fls. 019 a 023;

Por somente existirem competências anteriores a 11/2000, estão extintas todas as contribuições presentes no levantamento FP0, fls. 024 a 025;

No levantamento FP1 todas as competências até 03/2001, anteriores a 04/2001, estão extintas, pois há recolhimentos considerados, fls. 025 a 038 (rec: 031 e 032);

Por somente existirem competências posteriores a 03/2001, estão mantidas todas as contribuições presentes no levantamento FP2, fls. 038 a 045;

Por somente existirem competências anteriores a 11/2000, estão extintas todas as contribuições presentes no levantamento FR1, fls. 045 a 046;

No levantamento FRE todas as competências até 03/2001, anteriores a 04/2001, estão extintas, pois há recolhimentos considerados, fls. 046 a 056 (rec: 050);

Por somente existirem competências anteriores a 11/2000, estão extintas todas as contribuições presentes no levantamento RT, fls. 056 a 059.

Por todo o exposto, acato, parcialmente, a preliminar ora examinada, conforme o voto”.

As demais alegações ofertadas em preliminares ou em mérito não foram acatadas pelo Órgão Julgador de 2ª Instância, onde restou reconhecida a incidência de contribuição previdenciária sobre a gratificação natalina, bem como a contribuição para Outras Entidades e Fundos.

Restou reconhecida, igualmente, a procedência das contribuições sociais destinadas ao INCRA, SEBRAE, SET e SENAT, assim como a incidência de juros e multa de mora.

Nesse contexto, configurada a procedência das contribuições sociais não alcançadas pela decadência nos termos do Acórdão nº 2402-00.271, de 28 de outubro de 2009, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 4ª CÂMARA/2ª SEJUL/CARF/MF/DF, nos autos do Processo Administrativo Fiscal nº 10980.009737/2007-30, essas deveriam ter sido declaradas nas GFIP correspondentes, e não o foram. Daí a procedência da presente autuação.

A conduta omissiva assim perpetrada pelo sujeito passivo representou ofensa ao dispositivo legal encartado no inciso IV do art. 32 da Lei nº 8.212/91, c.c. art. 225, IV do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99, sendo apenas originariamente com a multa pecuniária prevista no art. 32, §5º da Lei nº 8.212/91, na redação da Lei 9.528/97, combinado com os artigos 284, II e 373 do Decreto 3.048/99 e com valores atualizados pela Portaria nº 822, de 11 de maio de 2005..

Louvou-se a autuação fiscal *sub examine* na infração perpetrada pelo Recorrente às obrigações acessórias assentadas no art. 32, IV da Lei nº 8.212/91, as quais fincam os deveres instrumentais do sujeito passivo de declarar à Secretaria da Receita Federal do Brasil e ao Conselho Curador do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS, mediante GFIP, na forma, prazo e condições estabelecidos por esses órgãos, todos os dados relacionados a fatos geradores, base de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS ou do Conselho Curador do FGTS.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

(...)

IV- informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, por intermédio de documento a ser definido em regulamento, dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS. (Inciso acrescentado pela Lei nº 9.528/97)

(...)

§4º A não apresentação do documento previsto no inciso IV, independentemente do recolhimento da contribuição, sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente a multa variável equivalente a um multiplicador sobre o valor mínimo previsto no art. 92, em função do número de segurados, conforme quadro abaixo: (Parágrafo e tabela acrescentados pela Lei nº 9.528/97).

<i>0 a 5 segurados</i>	<i>1/2 valor mínimo</i>
<i>6 a 15 segurados</i>	<i>1 x o valor mínimo</i>
<i>16 a 50 segurados</i>	<i>2 x o valor mínimo</i>
<i>51 a 100 segurados</i>	<i>5 x o valor mínimo</i>
<i>101 a 500 segurados</i>	<i>10 x o valor mínimo</i>
<i>501 a 1000 segurados</i>	<i>20 x o valor mínimo</i>
<i>1001 a 5000 segurados</i>	<i>35 x o valor mínimo</i>
<i>acima de 5000 segurados</i>	<i>50 x o valor mínimo</i>

§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. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528/97).

(...)

§11. Em relação aos créditos tributários, os documentos comprobatórios do cumprimento das obrigações de que trata este artigo devem ficar arquivados na empresa até que ocorra a prescrição relativa aos créditos decorrentes das operações a que se refiram. (Redação dada pela Medida Provisória nº 449/2008)

3. DA DECADÊNCIA

Pondera o Recorrente que parte dos valores já foi atingida pela decadência.

Certamente.

Aflora como verdadeiro axioma a máxima jurídica que reza ter o acessório o mesmo destino que o principal. No ramo do Direito Tributário, todavia, esse princípio rudimentar de Direito tem que ser interpretado *cum grano salis*.

Como é cediço, o *nomem juris* de qualquer instituto de direito não é suficiente para lhe determinar o conteúdo e abrangência, atributos esses que só podem emergir da lei. O que se deseja encarecer é que o Documento Legal que rege determinado instituto jurídico detém, nas conformações traçadas pela Carta Maior, a competência legal para dispor acerca do seu alcance e teor.

No caso das obrigações tributárias acessórias, estas estão longe de serem, meramente, dispositivos secundários, subordinados às ou dependentes das obrigações ditas principais, como assim acredita o Recorrente.

Impende observar, nesse sentido, que o CTN, no exercício da competência que lhe foi outorgada pelo Constituinte Originário, honrou prescrever, com propriedade, a distinção entre as duas modalidades de obrigações tributárias, *ad litteris et verbis*:

Constituição Federal, de 03 de outubro de 1988

Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

(...)

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

Código Tributário Nacional - CTN

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

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

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

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

Nessa perspectiva, não carece de elevada mestria a interpretação do texto inscrito no §2º do supratranscrito dispositivo legal a qual aponta para a total independência

entre as obrigações ditas principais e aquelas denominadas como acessórias. Estas, no dizer cristalino da Lei, decorrem diretamente da legislação tributária, não das obrigações principais, e tem por objeto prestações positivas ou negativas fixadas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

Nesse contexto, cabe-nos registrar, que são cabíveis de serem estatuídas obrigações acessórias as quais não se encontram vinculadas a nenhuma obrigação principal, fato que põe por terra a tese defendida pelo Recorrente. Exemplo emblemático do que findou de ser dito é o caso das obrigações acessórias previstas no art. 68 da Lei nº 8.212/91, que impõe ao Titular do Cartório de Registro Civil de Pessoas Naturais a obrigação acessória de comunicar ao INSS, até o dia 10 de cada mês, o registro dos óbitos ocorridos no mês imediatamente anterior, devendo da relação constar a filiação, a data e o local de nascimento da pessoa falecida, sob pena de sujeição à penalidade prevista no art. 92 do mesmo Diploma Legal.

Corroborando o entendimento acima esposado as disposições insculpidas no §3º do art. 113 do citado *codex*, o qual reza que, o simples fato da inobservância da obrigação acessória é condição bastante, suficiente e determinante para a conversão de sua natureza de obrigação acessória em principal, relativamente à penalidade pecuniária, de onde se conclui que a aplicação de Auto de Infração tem natureza objetiva.

Tal compreensão caminha em harmonia com as disposições expressas no art. 136 do reverenciado código tributário, o qual declara que a responsabilidade por infrações à legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato, revelando assim, através de uma outra lente, o caráter objetivo e independente da imputação em realce.

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Dessarte, 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.

A irradiação de tais efeitos não se coaduna com a independência e autonomia existente entre as obrigações acessória e principal há pouco abordadas nos parágrafos precedentes.

Conforme detalhadamente explicitado e fundamentado no Acórdão nº 2302-01.387 proferido nesta 2ª TO/3ª CÂMARA/2ª SEJUL/CARF/MF/DF, na Sessão de 26 de outubro de 2011, nos autos do Processo nº 10240.000230/2008-65, convicto encontra-se este Conselheiro de que, após a implementação do sistema GFIP/SEFIP, o lançamento das contribuições previdenciárias não mais se enquadra na sistemática de lançamento por homologação, mas, sim, na de lançamento por declaração, nos termos do art. 147 do CTN.

Nesse mesmo Julgado, este que vos relata desenvolve o raciocínio que fundamenta o seu entendimento no sentido de que, mesmo nos lançamentos por homologação, apenas se subsumem ao preceito inscrito no §4º do art. 150 do CTN os valores efetivamente

recolhidos pelo Contribuinte. Neste caso, em relação aos montantes não recolhidos, o direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário decorrente dos fatos geradores não contemplados no recolhimento suso referido sujeita-se, igualmente, ao regime estatuído no art. 173, do CTN.

Ocorre, todavia, que o entendimento majoritário esposado por esta 2ª Turma Ordinária, em sua escalação titular, inclina-se à tese de que, em relação às rubricas em que reste comprovada a existência de recolhimentos antecipados, deve ser aplicado o preceito inscrito no parágrafo 4º do art. 150 do CTN, excluindo-se o crédito tributário não pela decadência, mas, sim, pela homologação tácita, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Código Tributário Nacional - CTN

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.

§1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de 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.

De outro canto, se nos lançamentos de ofício de tributos sujeitos a lançamento por homologação não restar demonstrado e comprovado qualquer recolhimento prévio de contribuições previdenciárias em favor das rubricas que compõem os levantamentos objeto da Notificação Fiscal, aplicar-se-á o regime da decadência assentado no art. 173 do CTN. Nenhum outro.

Nessas hipóteses, apenas mediante a deflagração de procedimento formal de fiscalização, nas dependências do sujeito passivo, tem condições a Administração Tributária de tomar conhecimento da ocorrência de fatos geradores de contribuições previdenciárias e de apurar a sua matéria tributável.

Diante de tal cenário, o entendimento deste Conselheiro mostra-se isolado perante o Colegiado. Dessarte, em atenção aos clamores da eficiência exigida pela *Lex Excelsior*, curvo-me ao entendimento majoritário desta Corte Administrativa, em respeito à *opinio iuris* dos demais Conselheiros.

Por outro viés, mas trigo de outra safra, sujeitam-se sempre ao regime referido no art. 173 do CTN os lançamentos tributários de penalidade pecuniária decorrentes do descumprimento de obrigações acessórias, eis que o crédito tributário dele consequente é sempre oriundo de lançamento de ofício, jamais de lançamento por homologação, circunstância que afasta, peremptoriamente, a incidência do preceito tatuado no §4º do art. 150 do CTN.

Nessa perspectiva, diante do tratamento diferenciado relativo ao lançamento de obrigação principal, adotado majoritariamente por esta Turma, com o qual, reitere-se, não concorda este Relator, há que se reconhecer a existência de discrimen na apreciação da decadência em relação a cada espécie de lançamento.

Assim, uma coisa é a extinção do direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário mediante notificação de lançamento relativa a tributos – Obrigação Principal -, em razão de os correspondentes fatos geradores terem ocorrido em período já alcançado pela decadência. Outra coisa distinta é a extinção do direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário mediante Auto de Infração de Obrigação Acessória decorrente do descumprimento objetivo de obrigação acessória.

Registre-se que o Supremo Tribunal Federal, em julgamento realizado em 12 de junho de 2008, reconheceu a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, fato que desaguou na edição da Súmula Vinculante nº 8, nos termos que se vos seguem:

Súmula Vinculante nº 8 - “São inconstitucionais o 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”.

Conforme estatuído no art. 103-A da Constituição Federal, a Súmula Vinculante nº 8 é de observância obrigatória tanto pelos órgãos do Poder Judiciário quanto pela Administração Pública, devendo este Colegiado aplicá-la de imediato.

Constituição Federal, de 03 de outubro de 1988

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.

Nesses termos, afastada por inconstitucionalidade a eficácia das normas inscritas nos artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, urge serem seguidas as disposições relativas à matéria em relevo inscritas no Código Tributário Nacional – CTN e nas demais leis de regência.

Tratando-se de lançamento de ofício de penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação acessória, o direito da Fazenda Pública de constituir o crédito

tributário extingue-se após 5 (cinco) anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, a teor do inciso I do art. 173 do CTN.

Código Tributário Nacional - CTN

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;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Cumpre destacar neste comenos que, pelas razões expendidas no já referido Acórdão nº 2302-01.387 proferido nesta 2ª TO/3ª CÂMARA/2ª SEJUL/CARF/MF/DF, entende este relator que o lançamento tributário encontra-se perfeito e acabado na data de sua lavratura, representada pela assinatura da Autoridade Fiscal lançadora, figurando a ciência do contribuinte como mero atributo de publicidade do ato e condição de eficácia do lançamento perante o sujeito passivo, mas, não, como atributo de sua existência. Nada obstante, o entendimento dominante nesta 2ª Turma Ordinária, em sua composição permanente, espousa a concepção de que a data de ciência do contribuinte produz, como um de seus efeitos, a demarcação temporal do *dies a quo* do prazo decadencial.

Mostra-se alvissareiro examinar, ainda, a questão pertinente ao *dies a quo* do prazo decadencial relativo à competência dezembro de cada ano calendário.

O art. 37 da Lei Orgânica da Seguridade Social prevê o lançamento de ofício de contribuições previdenciárias sempre que a fiscalização constatar o atraso total ou parcial no recolhimento das exações em apreço.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 37. Constatado o não-recolhimento total ou parcial das contribuições tratadas nesta Lei, não declaradas na forma do art. 32 desta Lei, a falta de pagamento de benefício reembolsado ou o descumprimento de obrigação acessória, será lavrado auto de infração ou notificação de lançamento. (grifos nossos)

De outro eito, o §2º do art. 225 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99, na redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 29/11/1999, vigente à época da ocorrência dos fatos geradores, estabelece como obrigação acessória da empresa de entregar a GFIP até o dia sete do mês seguinte àquele a que se referirem as informações.

Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99

Art. 225. A empresa é também obrigada a:

(...)

IV - informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social, por intermédio da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social, na forma por ele estabelecida, dados cadastrais, todos os fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse daquele Instituto;

(...)

§2º A entrega da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social deverá ser efetuada na rede bancária, conforme estabelecido pelo Ministério da Previdência e Assistência Social, até o dia sete do mês seguinte àquele a que se referirem as informações. (Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 29/11/1999) (grifos nossos)

No caso da competência *dezembro*, até que se expire o prazo para a entrega da GFIP, diga-se, o dia 07 de janeiro do ano seguinte, não pode a autoridade administrativa proceder ao lançamento de ofício pelo descumprimento de tal obrigação acessória, eis que o sujeito passivo ainda não se encontra em atraso com a referida prestação de declarações ao Fisco. Trata-se de concepção análoga ao o princípio da *actio nata*, impondo-se que o prazo decadencial para o exercício de um direito potestativo somente começa a fluir a contar da data em que o sujeito ativo dele detentor pode, efetivamente, exercê-lo. Dessarte, a deflagração do aludido lançamento, referente ao mês de dezembro, somente pode ser perpetrada a contar do dia 08 de janeiro do ano seguinte.

Nesse contexto, a contagem do prazo decadencial assentado no inciso I do art. 173 do CTN relativo à competência dezembro do ano xx somente terá início a partir de 1º de janeiro do ano xx + 2.

Pacificando o entendimento acerca do assunto em realce, o Superior Tribunal de Justiça assentou em sua jurisprudência a interpretação que deve prevalecer, espancando definitivamente qualquer controvérsia ainda renitente, conforme dessai em cores vivas do julgado dos Embargos de Declaração nos Embargos de Declaração no Agravo Regimental no Recurso Especial nº 674.497, assim ementado:

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. RECOLHIMENTOS NÃO EFETUADOS E NÃO DECLARADOS. ART. 173, I, DO CTN. DECADÊNCIA. ERRO MATERIAL. OCORRÊNCIA. ACOLHIMENTO. EFEITOS MODIFICATIVOS. EXCEPCIONALIDADE.

1. Trata-se de embargos de declaração opostos pela Fazenda Nacional objetivando afastar a decadência de créditos tributários referentes a fatos geradores ocorridos em dezembro de 1993.

2. Na espécie, os fatos geradores do tributo em questão são relativos ao período de 1º a 31.12.1993, ou seja, a exação só poderia ser exigida e lançada a partir de janeiro de 1994. Sendo assim, na forma do art. 173, I do CTN, o prazo decadencial teve início somente em 1º.1.1995, expirando-se em 1º.1.2000. Considerando que o auto de infração foi lavrado em 29.11.1999, tem-se por não consumada a decadência, in casu.

3. Embargos de declaração acolhidos, com efeitos modificativos, para dar parcial provimento ao recurso especial.

No caso vertente, o prazo decadencial relativo às obrigações tributárias nascidas na competência dezembro de 2000 tem seu *dies a quo* assentado no dia 1º de janeiro de 2002, o que implica dizer que a constituição do crédito tributário referente aos fatos geradores ocorridos nessa competência poderia ser objeto de lançamento até o dia 31 de dezembro de 2006, inclusive.

Assim delimitadas as nuances materiais do lançamento, nesse específico particular, tendo sido a ciência do Auto de Infração de Obrigação Acessória em debate realizada aos 24 dias do mês de abril de 2006, os efeitos o lançamento em questão alcançariam com a mesma eficácia constitutiva todas as obrigações tributárias acessórias previstas no inciso IV do art. 32 da Lei nº 8.212/91 exigíveis a contar da competência dezembro/2000, inclusive, nos termos do art. 173, I do CTN, excluídas as obrigações tributárias acessórias relativas ao 13º salário desse mesmo ano.

Conforme já esclarecido anteriormente, as obrigações tributárias acessórias taxativamente previstas na Lei de Custeio da Seguridade Social são de observância obrigatória pelo sujeito passivo da obrigação tributária em questão, independentemente de a obrigação tributária principal associada, eventualmente, aos mesmos fatos geradores houver sido adimplida ou o crédito tributário deles decorrentes houver sido homologado pelo decurso do prazo previsto no §4º do art. 150 do CTN.

Em relação a tal categoria de obrigação tributária, direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário decorrente do seu inadimplemento objetivo extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Pelo exposto, sendo de janeiro de 1999 a março de 2005 o período de apuração do presente lançamento, consoante o entendimento majoritário deste Sodalício e à luz da Súmula Vinculante nº 8 do Supremo Tribunal Federal, não demanda áurea mestria concluir que se encontra fulminado pela decadência o direito da Fazenda Pública de constituir crédito tributário decorrente do descumprimento de obrigações acessórias ocorrido, exclusivamente, na competência novembro/2000 e nas competências anteriores a essa, a teor do inciso I do art. 173 do CTN.

4. DO CERCEAMENTO DE DEFESA

O Recorrente alega que o relatório Fiscal está incompleto, pois não especifica a origem dos valores lançados, caracterizando o cerceamento ao direito de defesa.

Razão não lhe assiste.

O Relatório Fiscal da Infração a fl. 06 descreve claramente a tipificação da infração objeto do vertente Auto de Infração, bem como a conduta infracional perpetrada pelo Recorrente.

Dispõe de maneira clara os fatos geradores que deixaram de ser informados na GFIP, os dispositivos legais infringidos, bem como a natureza jurídica das rubricas que deixaram de ser informadas no documento declaratório a que se refere o inciso IV do art. 32 da Lei nº 8.212/91.

O Relatório Fiscal de Aplicação da multa a fls. 07/09 expõe a capitulação legal da multa aplicável à espécie, assim como a memória de cálculo desenvolvida na determinação do *quantum debeatur* devido, restando perfeitamente caracterizado em tal conjunto a motivação e os fundamentos de fato e de Direito da autuação.

A caracterização dos fatos geradores houve-se por configurada no bojo do Acórdão nº 2402-00.271, de 28 de outubro de 2009, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 4ª CÂMARA/2ª SEJUL/CARF/MF/DF nos autos do Processo Administrativo Fiscal nº 10980.009737/2007-30, transitado em julgado na instância administrativa.

No PAF acima citado, o Recorrente formulou estas mesmas alegações de defesa, as quais foram rechaçadas de pronto pela Autoridade Julgadora, conforme excerto a seguir transcrito:

“Outra preliminar arguida no recurso refere-se ao RF não estar completo, fato que cerceia o direito de defesa da recorrente, pois não houve como conhecer o fato gerador da obrigação pela descrição contida.

Os requisitos na lavratura do lançamento de ofício constam da legislação.

[...]

Na análise do RF encontramos, com facilidade, todos os requisitos determinados: ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente e determinar a matéria tributável (fls. 01182 a 01185, com detalhamento dos levantamentos e das suas razões), cálculo do montante do tributo devido (fls. 004 a 0223), identificação do sujeito passivo (fls. 001).

Portanto, há como conhecer, perfeitamente, os fatos geradores da obrigação exigida, não havendo razão no argumento.

Mais um preliminar alegada pela recorrente afirma que a ausência da relação de empregados a que se refere as contribuições exigidas fere os Princípios do Contraditório e da Ampla Defesa, pois a recorrente desconhece a proveniência do presente débito previdenciário em apreço.

Como citado acima, não há como desconhecer a motivação e os documentos analisados para a convicção do Fisco na lavratura do lançamento.

A motivação ocorreu pelo descumprimento do recolhimento das contribuições oriundas dos fatos geradores descritos no RF.

[...]

A ausência da relação de empregados não pretere o direito de defesa da recorrente. Os dados constantes do lançamento, quanto as bases de cálculo, são provenientes de documentos da recorrente.

Aliás, todos eles são documentos que demonstram a remuneração de segurados.

Portanto, a recorrente foi quem construiu essa documentação, é possuidora dessa documentação, não havendo necessidade do Fisco copiar, por inteiro os dados que teve acesso, pois a fiscalização indicou qual foi essa documentação e, também, anexou cópias, relatou e construiu planilhas para provar o que afirma.

Assim, não há razão no argumento”.

Retornando ao vertente processo, a Folha de Rosto do Auto de Infração assinala o número do Documento Fiscal de constituição do crédito tributário, a qualificação completa e o endereço fiscal do Autuado, o valor absoluto da penalidade pecuniária efetivamente aplicada ao sujeito passivo, a data, hora e o local da lavratura do Auto de Infração, a descrição sumária da infração, o dispositivo legal infringido e o dispositivo legal de graduação da multa, bem como a assinatura do auditor fiscal autuante, com a fiel indicação de seu cargo e o número de matrícula, assim como a indicação dos relatórios fiscais que integram o lançamento em formalização.

O relatório intitulado Instruções para o Contribuinte – IPC tem por objetivo orientar o sujeito passivo da obrigação tributária quanto ao pagamento da exigência fiscal ou o seu parcelamento, indicando o prazo para pagamento e as reduções cabíveis do valor da multa. Discorre ainda sobre o exercício do contraditório e da ampla defesa, o prazo para o oferecimento de impugnação ao lançamento, a amplitude da defesa e os elementos essenciais que devem instruir ao instrumento de bloqueio em tela, favorecendo, assim, o contraditório e a ampla defesa.

A folha de rosto do Auto de Infração em conjunto com o IPC - Instruções para o Contribuinte contém a determinação da exigência fiscal e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias, tudo em perfeita sintonia com o art. 10 do Decreto nº 70.235/72.

Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

O lançamento encontra-se revestido de todas as formalidades exigidas por lei, dele constando, além dos relatórios já citados, os MPF, TIAF, TIAD e TEAF, dentre outros, havendo sido o Sujeito Passivo cientificado de todos os atos processuais praticados no

desenvolvimento da ação fiscal e de todas as decisões de relevo exaradas no curso do presente feito, tudo em estrita observância ao Devido Processo Legal.

Como visto, verifica-se que o Auto de Infração em relevo foi lavrado em harmonia com os dispositivos legais e normativos que disciplinam a matéria, tendo o agente fiscal demonstrado, de forma clara e precisa, a tipificação da obrigação acessória violada, a conduta omissiva que profanou a obrigação tributária em apreço, fazendo constar, nos relatórios que compõem o presente Processo Fiscal os critérios adotados para quantificação da penalidade pecuniária aplicada.

Não vislumbramos, portanto, qualquer vício na formalização do presente Auto de Infração a amparar a alegação de cerceamento de defesa, razão pela qual impende repelir peremptoriamente tal preliminar, tão veementemente sustentada pelo Recorrente, mas totalmente infundada.

5. DA LIQUIDEZ E CERTEZA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

O Recorrente alega que não há certeza nem liquidez quanto aos valores lançados.

... E ele está pleno de razão.

O Recorrente demonstra com tal alegação desconhecer por completo o procedimento de constituição do crédito tributário. Esclareceremos:

Na dicção do art. 113 do Código Tributário Nacional - CTN, a obrigação tributária nasce com a ocorrência do fato gerador e extingue-se juntamente com o crédito tributário dela decorrente.

Código Tributário Nacional - CTN

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

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

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

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

Já no dizer do art. 142 do CTN, o lançamento configura-se como o procedimento administrativo privativo da Autoridade Administrativa tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, a determinar a matéria tributável, a calcular o montante do tributo devido, a identificar o sujeito passivo e, sendo caso, a propor a aplicação da penalidade cabível.

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido

o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

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

Deflui da conjunção dos dispositivos legais suso selecionados que o lançamento tributário constitui-se no procedimento administrativo arquitetado para operar a convação da obrigação tributária em crédito tributário. Ou seja, Antes do lançamento, tem-se tão somente a obrigação tributária, ilíquida e incerta. Com o lançamento, exsurge o crédito tributário, ornado com todos os seus atributos de estilo, liquidez certeza, sujeito passivo, prazo para o seu pagamento e extinção, etc.

Conforme cediço, o lançamento possui natureza jurídica dúplice: É declaratório da obrigação tributária e constitutivo do crédito tributário. Duas vestes de uma mesma nudez.

Decerto, no procedimento de constituição do crédito tributário, este somente restará plenamente constituído ao término do correspondente Processo Administrativo Fiscal, após o exercício pleno e eficaz do contraditório e a ampla defesa, que é justamente a fase pela qual tramita o vertente lançamento, quando então poderá ser exigido.

Nesta fase, ainda não concluída em definitivo no âmbito administrativo, o tributo lançado é ainda inexigível, uma vez que sua exigibilidade se encontra suspensa, como assim estipula o art. 151, III do CTN.

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

I - moratória;

II - o depósito do seu montante integral;

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo; (grifos nossos)

IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança.

V - a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial; (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

VI - o parcelamento. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

Parágrafo único. O disposto neste artigo não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja suspenso, ou dela consequentes.

Os atributos da certeza e liquidez plena somente serão agregados ao crédito tributário ora em constituição, com o Trânsito em Julgado administrativo do vertente Processo Administrativo Fiscal, quando então o tributo lançado, já líquido e certo, poderá ser exigido

formalmente, mediante a propositura da competente ação de execução fiscal, nos rito fixado na lei 6.830/80.

O Recorrente deve atentar que o presente processo não trata da exigibilidade do crédito tributário, este ainda se encontra ilíquido e incerto, mas, tão somente, da constituição definitiva do aludido crédito, ao término do qual este exsurgirá dotado da liquidez e certeza necessárias à propositura da ação de execução fiscal. Aqui, sim, exigibilidade do crédito.

6. DA RETROATIVIDADE BENIGNA

Malgrado não haja sido suscitada pelo Recorrente, a condição intrínseca de matéria de ordem pública nos autoriza a examinar, *ex officio*, a questão relativa à penalidade pecuniária aplicada à infração em exame, em honra ao preceito encartado no art. 106, II, 'c' do CTN.

Urge, de plano, ser destacado que no Direito Tributário vigora o princípio *tempus regit actum*, conforme expressamente estatuído pelo art. 144 do CTN, de modo que o lançamento tributário é regido pela lei vigente à data de ocorrência do fato gerador, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

Código Tributário Nacional - CTN

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.

Nessa perspectiva, dispõe o código tributário, *ad litteram*, que o fato de a norma tributária haver sido revogada, ou modificada, após a ocorrência concreta do fato jurígeno impositivo, não se constitui motivo legítimo, tampouco jurídico, para se desconstituir o crédito tributário correspondente.

O princípio jurídico suso invocado, no entanto, não é absoluto, sendo excepcionado pela superveniência de lei nova, nas estritas hipóteses em que o ato jurídico tributário, ainda não definitivamente julgado, deixar de ser definido como infração ou deixar de ser considerado 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, ou ainda, quando a novel legislação lhe cominar penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Ocorre, no entanto, que as normas jurídicas que disciplinavam a cominação de penalidades decorrentes da não entrega de GFIP ou de sua entrega contendo incorreções

foram alteradas pela Lei nº 11.941/2009, produto da conversão da Medida Provisória nº 449/2008. Tais modificações legislativas resultaram na aplicação de sanções que se mostraram mais benéficas ao infrator que aquelas então derogadas.

Nesse panorama, a supracitada Lei federal revogou os §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212/91, fazendo introduzir no bojo desse mesmo Diploma Legal o art. 32-A, *ad litteris et verbis*:

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e (Incluído pela Lei nº 11.941/2009).

*II – de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, **ainda que integralmente pagas**, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no §3º deste artigo. (Incluído pela Lei nº 11.941/2009). (grifos nossos)*

§1º Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso II do caput deste artigo, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo fixado para entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não apresentação, a data da lavratura do auto de infração ou da notificação de lançamento. (Incluído pela Lei nº 11.941/2009).

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

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

II – a 75% (setenta e cinco por cento), se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação. (Incluído pela Lei nº 11.941/2009).

§3º A multa mínima a ser aplicada será de: (Incluído pela Lei nº 11.941/2009).

I – R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e (Incluído pela Lei nº 11.941/2009).

II – R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos. (Incluído pela Lei nº 11.941/2009).

Originariamente, a conduta infracional consistente em apresentar GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores era punível com pena pecuniária correspondente a cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada

aos valores previstos no parágrafo 4º do art. 32 da Lei nº 8.212/91. A Medida Provisória nº 449/2009, convertida na Lei nº 11.941/2009, alterou a memória de cálculo da penalidade em tela, passando a impor a multa de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de dez informações incorretas ou omissas, mantendo inalterada a tipificação legal da conduta punível.

A multa acima delineada será aplicada ao infrator independentemente de este ter promovido ou não o recolhimento das contribuições previdenciárias correspondentes, a teor do inciso I do art. 32-A acima transcrito, fato que demonstra tratar-se a ora discutida imputação, de penalidade administrativa motivada, unicamente, pelo descumprimento de obrigação instrumental acessória. Assim, a sua mera inobservância consubstancia-se infração e implica a imposição de penalidade pecuniária, em atenção às disposições estampadas no art. 113, §3º do CTN.

A Secretaria da Receita Federal do Brasil editou a IN RFB nº 1.027/2010, que assim dispôs em seu art. 4º:

Instrução Normativa RFB nº 1.027, de 22/04/2010

Art. 4º A Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, passa a vigorar acrescida do art. 476-A:

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

I - até 30 de novembro de 2008, deverá ser aplicada a penalidade mais benéfica conforme disposto na alínea “c” do inciso II do art. 106 da Lei nº 5.172, de 1966 (CTN), cuja análise será realizada pela comparação entre os seguintes valores:

a) somatório das multas aplicadas por descumprimento de obrigação principal, nos moldes do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009, e das aplicadas pelo descumprimento de obrigações acessórias, nos moldes dos §§ 4º, 5º e 6º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009; e

b) multa aplicada de ofício nos termos do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009.

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

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

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

Óbvio está que os dispositivos selecionados encartados na IN RFB nº 1.027/2010 extravasaram o campo reservado pela CF/88 à atuação dos órgãos administrativos,

que não podem ultrapassar o âmbito da norma legal que rege a matéria ora em relevo, tampouco inovar o ordenamento jurídico.

Para os fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP nº 449/2008, não vislumbramos existir motivo para serem somadas as multas por descumprimento da obrigação principal e com aquelas decorrentes da inobservância de obrigações acessórias, para, em seguida, se confrontar tal somatório com o valor da multa calculada segundo a metodologia descrita no art. 35-A da Lei nº 8.212/1991, para, só então, se apurar qual a pena administrativa se revela mais benéfica ao infrator.

Entendo que o exame da retroatividade benigna deve se adstringir ao confronto entre a penalidade imposta pelo descumprimento de obrigação acessória, calculada segundo a lei vigente à data de ocorrência dos fatos geradores e a penalidade pecuniária prevista na novel legislação pelo descumprimento da mesma obrigação acessória, não havendo que se imiscuir com a multa decorrente de lançamento de ofício de obrigação tributária principal. *Lé com lé, cré com cré.*

A análise da lei mais benéfica não pode superar tais condições de contorno pois, como já afirmado alhures, trata-se de obrigação acessória que é absolutamente independente de qualquer obrigação principal.

Note-se que o princípio *tempus regit actum* somente será afastado quando a lei nova cominar ao FATO PRETÉRITO, *in casu*, o descumprimento de determinada obrigação acessória, penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática. Dessarte, nos termos do CTN, para fins de retroatividade de lei nova, é incabível a comparação entre (a) o somatório das multas aplicadas por descumprimento de obrigação principal, nos moldes do art. 35 e das multas aplicadas pelo descumprimento de obrigações acessórias, nos moldes dos §§ 4º, 5º e 6º do art. 32, ambos da Lei nº 8.212/991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009; e (b) multa aplicada de ofício nos termos do art. 35-A da Lei nº 8.212/91, acrescido pela Lei nº 11.941/2009, inexistindo regra de hermenêutica que nos autorize a extrair dos documentos normativos acima revisitados interpretação jurídica que admita a comparação entre a multa derivada do somatório previsto na alínea 'a' do inciso I do art. 476-A da IN RFB nº 971/2009 e o valor da penalidade prevista na alínea 'b' do inciso I do mesmo dispositivo legislativo suso aludido, para fins de retroatividade de lei tributária mais benéfica.

De outro eito, mas trigo de outra safra, o art. 97 do CTN estatui que somente a lei formal pode dispor sobre a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos e tratar de hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do §3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

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.

Mostra-se flagrante que a alínea 'a' do inciso I do art. 476-A da Instrução Normativa RFB nº 971/2009, acrescentado pela IN RFB nº 1.027/2010, é tendente a excluir, sem previsão de lei formal, penalidade pecuniária imposta pelo descumprimento de obrigação acessória nos casos em que a multa de ofício, aplicada pelo descumprimento de obrigação principal, for mais benéfica ao infrator. Tal hipótese não se enquadra, de forma alguma, na situação de retroatividade benigna prevista pelo art. 106, II, 'c' do CTN, pois emprega como parâmetros de comparação penalidades de natureza jurídica diversa, uma pelo descumprimento de obrigação principal e a outra, pelo de obrigação acessória.

Há que se reconhecer que as penalidades acima apontadas são autônomas e independentes entre si, pois que a aplicação de uma não afasta a incidência da outra e vice-versa. Nesse contexto, não se trata de retroatividade da lei mais benéfica, mas, sim, de dispensa de penalidade pecuniária estabelecida mediante Instrução Normativa, favor tributário que somente poderia emergir da lei formal, a teor do inciso VI, in fine, do art. 97 do CTN.

É mister ainda destacar que o art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela Medida Provisória nº 449/2008, apenas se refere ao lançamento de ofício das contribuições previdenciárias previstas nas alíneas 'a', 'b' e 'c' do parágrafo único do art. 11 dessa mesma Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a outras entidades e fundos, não produzindo qualquer menção às penalidades administrativas decorrentes do descumprimento de obrigação acessória, assim como não o faz o remetido art. 44 da Lei nº 9.430/96.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

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

Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)

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; (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488/2007)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei nº 11.488/2007)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)

(...)

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - prestar esclarecimentos; (Renumerado da alínea "a", pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991; (Renumerado da alínea "b", com nova redação pela Lei nº 11.488, de 2007)

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei. (Renumerado da alínea "c", com nova redação pela Lei nº 11.488, de 2007)

§3º Aplicam-se às multas de que trata este artigo as reduções previstas no art. 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, e no art. 60 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991.

§4º As disposições deste artigo aplicam-se, inclusive, aos contribuintes que derem causa a ressarcimento indevido de tributo ou contribuição decorrente de qualquer incentivo ou benefício fiscal.

Assim, em virtude da total independência e autonomia entre as obrigações tributárias principal e acessória, o preceito inscrito no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela MP nº 449/2008, não projeta qualquer efeito sobre os Autos de Infração lavrados em razão

exclusiva de descumprimento de obrigação acessória associada às Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social.

Uma vez que a penalidade pelo descumprimento de obrigação acessória encontra-se prevista em lei, somente o Poder Legislativo dispõe de competência para dela dispor. A legislação complementar, na forma de Instrução Normativa emanada do Poder Executivo, é pai pequeno no terreiro, não podendo dispor autonomamente de forma contrária a diplomas normativos de mais graduada estatura na hierarquia do ordenamento jurídico, *in casu*, a lei formal, e assim extrapolar os limites de sua competência concedendo anistia para exclusão de crédito tributário, em flagrante violação às disposições insculpidas no §6º do art. 150 da CF/88, o qual exige lei em sentido estrito.

Vislumbra-se inaplicável, portanto, a referida IN RFB nº 1.027/2010, por ser flagrantemente ilegal. Como demonstrado, é possível a aplicação da multa isolada em GFIP, mesmo que o sujeito passivo haja promovido, tempestivamente, o exato recolhimento do tributo correspondente, conforme assentado no art. 32-A da Lei nº 8.212/91.

Nesse contexto, afastada por ilegalidade a norma estatuída pela IN RFB nº 1.027/2010, por representar a novel legislação encartada no art. 32-A da Lei nº 8.212/91 um benefício ao contribuinte, verifica-se a incidência do preceito encartado na alínea 'c' do inciso II do art. 106 do CTN, devendo ser observada a retroatividade benigna, sempre que a multa decorrente da sistemática de cálculo realizada na forma prevista no art. 32-A da Lei nº 8.212/91 cominar ao Sujeito Passivo uma penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da ocorrência da infração.

Assim, tratando-se o presente caso de hipótese de entrega de GFIP contendo informações incorretas ou com omissão de informações, deverá ser aplicada a penalidade prevista no inciso I do art. 32-A da Lei nº 8.212/91, se esta se mostrar mais benéfica ao Recorrente.

7. CONCLUSÃO:

Pelos motivos expendidos, CONHEÇO do Recurso Voluntário para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, devendo ser excluído do lançamento o crédito tributário decorrente do descumprimento de obrigações acessórias ocorrido, exclusivamente, na competência novembro/2000 e nas competências anteriores a essa, a teor do inciso I do art. 173 do CTN.

Outrossim, em relação às obrigações tributárias remanescentes neste lançamento, após a incidência da decadência assinalada no parágrafo anterior, a penalidade a ser aplicada ao sujeito passivo deve ser recalculada, tomando-se em consideração as disposições inscritas no art. 32-A, I da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009, somente na estrita hipótese de o valor multa assim calculado se mostrar menos gravoso ao Recorrente, em atenção ao princípio da retroatividade benigna prevista no art. 106, II, 'c' do CTN.

É como voto.

Processo nº 10980.005834/2007-53
Acórdão n.º **2302-002.426**

S2-C3T2
Fl. 332

Arlindo da Costa e Silva, Relator *ad hoc*.

CÓPIA