



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

Processo nº 10980.722958/2013-45
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2402-004.053 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de abril de 2014
Matéria REMUNERAÇÃO DE SEGURADOS: PARCELAS EM FOLHA DE PAGAMENTO. GLOSA DE COMPENSAÇÃO
Recorrente LYNX VIGILÂNCIA E SEGURANÇA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

MATÉRIA SUB JUDICE. CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RENÚNCIA AO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO.

Em razão da decisão judicial se sobrepor à decisão administrativa, a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial, antes ou depois do lançamento, implica renúncia ao contencioso administrativo fiscal relativamente à matéria submetida ao Poder Judiciário.

Poderá ser realizado o lançamento da parcela patronal das contribuições previdenciárias destinado a prevenir a decadência, mesmo que haja discussão judicial da matéria.

DECADÊNCIA PARCIAL. ARTS 45 E 46 LEI 8.212/1991. INCONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA VINCULANTE 08 do STF.

De acordo com a Súmula Vinculante nº 08 do STF, os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/1991 são inconstitucionais, devendo prevalecer, no que tange à decadência, o que dispõe o art. 150, § 4º, ou o art. 173 e seus incisos, ambos do Código Tributário Nacional, nas hipóteses de o sujeito ter efetuado antecipação de pagamento ou não, respectivamente.

No caso de lançamento das contribuições sociais, em que os fatos geradores efetuou-se antecipação de pagamento, deixa de ser aplicada a regra geral do art. 173, inciso I, para a aplicação do art. 150, § 4º, ambos do CTN.

INCONSTITUCIONALIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE APRECIAÇÃO.

Não cabe aos Órgãos Julgadores do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) afastar a aplicação da legislação tributária em vigor, nos termos do art. 62 do seu Regimento Interno.

É prerrogativa do Poder Judiciário, em regra, a arguição a respeito da constitucionalidade e não cabe ao julgador, no âmbito do contencioso

administrativo, afastar aplicação de dispositivos legais vigentes no ordenamento jurídico pátrio sob o argumento de que seriam inconstitucionais.

CERCEAMENTO DE DEFESA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Se o Relatório Fiscal e as demais peças dos autos demonstram de forma clara e precisa a origem do lançamento, não há que se falar em nulidade pela falta de caracterização dos fatos geradores incidentes sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados empregados e contribuintes individuais.

BASE DE CÁLCULO. RECONHECIMENTO PELO CONTRIBUINTE EM SUA CONTABILIDADE, EM NOTAS FISCAIS E EM FOLHAS DE PAGAMENTO. INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA.

O reconhecimento por meio de documentos da própria empresa da natureza salarial das parcelas integrantes das remunerações aos segurados elide a discussão sobre a apuração da base de cálculo.

As informações de ocorrências dos fatos geradores, contidos em registros contábeis da própria empresa, presumem-se verdadeiras, só cedendo diante de prova em contrário.

MULTA DE MORA. APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO VIGENTE À ÉPOCA DO FATO GERADOR.

O lançamento reporta-se à data de ocorrência do fato gerador e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada. Para os fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449/2008, aplica-se a multa de mora nos percentuais da época (redação anterior do artigo 35, inciso II da Lei 8.212/1991), limitando-se ao percentual máximo de 75%.

CARÁTER CONFISCATÓRIO DA MULTA. INOCORRÊNCIA.

A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a penalidade de multa nos moldes da legislação em vigor.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer em parte do recurso para, na parte conhecida, em dar provimento parcial para reconhecer a decadência de parte do período, até 04/2008, e em relação aos fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449/2008, seja aplicada a multa de mora nos termos da redação anterior do artigo 35 da Lei 8.212/1991, limitando-se ao percentual máximo de 75% previsto no art. 44 da Lei 9.430/1996, nos termos do voto.

Julio Cesar Vieira Gomes - Presidente

Ronaldo de Lima Macedo - Relator

Processo nº 10980.722958/2013-45
Acórdão n.º **2402-004.053**

S2-C4T2
Fl. 3

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Julio Cesar Vieira Gomes, Carlos Henrique de Oliveira, Lourenço Ferreira do Prado, Ronaldo de Lima Macedo, Nereu Miguel Ribeiro Domingues e Thiago Taborda Simões.

CÓPIA

Relatório

Trata-se de lançamento fiscal decorrente do descumprimento de obrigação tributária principal, referente às contribuições devidas à Seguridade Social, incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados e contribuintes individuais, relativas à contribuição patronal, incluindo as contribuições para o financiamento das prestações concedidas em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (SAT/GILRAT) e as contribuições destinadas a outras Entidades/Terceiros, para as competências 01/2008 a 13/2008.

Segundo o Relatório Fiscal, o fato gerador dos valores lançados decorre da remuneração paga ou credita aos segurados, oriunda da folha de pagamento e de glosa de compensação.

Relata, ainda, que o presente agrupa os seguintes levantamentos:

1. **GR1** → competências 01/2008 a 03/2008 e 07/2008. Glosa de compensação de contribuições previdenciárias declaradas em Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP) como retidas pelos tomadores (retenção de 11% sobre Notas Fiscais) e respectivos juros de mora e multa de mora de 20%;
2. **GL/GL1** → competências 09/2008 a 12/2008. Glosa de compensação de contribuições previdenciárias declaradas em Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP) e respectivos juros de mora e multa de mora de 20%;
3. **FP/FP1** → competências 01/2008 a 03/2008, 12/2008, 13/2008. Contribuições patronais previdenciárias decorrentes de diferença entre os valores devidos em Folha de Pagamento e os declarados em GFIP não recolhidas e não compensadas e respectivos juros de mora e multa de ofício de 75%;
4. **FP/FP1 e FP2** → competências 01/2008 a 05/2008, 08/2008 a 11/2008, 13/2008. Contribuições destinadas aos Terceiros conveniados, decorrentes de diferenças entre valores de Folha de Pagamento e GFIP não recolhidas e respectivos juros de mora e multa de mora ou de ofício, esta em 13/08.

Os documentos examinados durante o procedimento fiscal foram folhas de pagamento, GFIP e as Guias de Recolhimento da Previdência Social (GPS), em detrimento do Livro Diário nº 008, de 01/2008 a 06/2008, cuja análise estaria inviabilizada pela ausência de registro.

O Relatório Fiscal informa ainda que, para o período do débito, houve a utilização direta dos documentos de escrituração contábil (em especial: notas fiscais, folha de pagamento e guias de recolhimento da previdência social) em detrimento dos Livros Contábeis, cuja análise estaria inviabilizada pela encadernação impedir a visualização dos códigos das contas, além de não terem sido apresentados todos os Livros do período fiscalizado e de nem todos os apresentados cumprirem a formalidade extrínseca de registro.

A ciência do lançamento fiscal ao sujeito passivo deu-se em 22/05/2013 (fls. 01 e 475).

A autuada apresentou impugnação tempestiva (fls. 484/554), alegando, em síntese, que:

1. mesmo após ter acesso a todas as informações que havia requerido, a Receita optou por desconsiderar quase que integralmente a documentação contábil, por julgá-la "imprestável", realizando uma auditoria célere, mas incompleta e, portanto, sem a devida cautela. Com efeito, a apuração do crédito foi feita com base em documentação parcial, deixando-se de utilizar praticamente toda a contabilidade apresentada pela LYNX. A Receita apontou que "não foi necessário proceder-se a aferição por arbitramento da remuneração dos segurados, pois todas folhas de pagamento e notas fiscais entregues foram consideradas fidedignas [...] a mera apresentação posterior de livros Razão omissos e de livros Diários autenticados, em sede de defesa, não alterará em nada o presente lançamento fiscal, que se baseou diretamente nos documentos fiscais fornecidos pela empresa.". Contudo, a documentação contábil é necessária para a apuração do suposto débito imputado à empresa. Se fosse inócua, não haveria motivo para ser solicitada, e, ainda, não haveria motivo para a aplicação de multa por suposto descumprimento de obrigação acessória. A ausência de análise de toda a documentação apresentada contamina todo o procedimento administrativo fiscal e importa nulidade, nos termos do artigo 59 do Decreto nº 70.235/1972;
2. a necessidade da análise da contabilidade fica evidente quando a fiscalização afirma que em face da compatibilidade (e da constância) da folha de pagamento com a contabilidade de 07/2008 a 12/2008, a folha foi utilizada para a apuração da base de cálculo das contribuições devidas relativas aos empregados e contribuintes individuais da empresa, quando maior que a constante da GFIP. Portanto, houve arbitramento às avessas, desconsiderando-se a maior parte da contabilidade apresentada. O lançamento por arbitramento, espécie do gênero lançamento de ofício, tendente a avaliar preços, bens serviços ou atos jurídicos, sempre que inexistam documentos ou declarações do contribuinte, ou que, embora existentes, não mereçam fê (CTN, art. 148);
3. no decorrer da fiscalização, a Receita Federal deixou de citar que algumas das rubricas da folha de pagamento estão sob discussão judicial, porquanto se questiona a incidência da contribuição previdenciária patronal sobre três rubricas: quinze primeiros dias do auxílio-doença, aviso prévio indenizado e terço constitucional de férias. A empresa, em 25 de maio de 2010, propôs ação judicial, sob o n. 500598088.2010.404.7000, que tramita perante a 2ª Vara Federal de Curitiba, com o intuito de declarar a inexigibilidade da contribuição previdenciária sobre essas três rubricas e efetuar a compensação dos últimos 10 anos. Em primeiro grau, todos os pleitos

foram concedidos. O Tribunal Regional Federal da 4ª Região reconheceu o prazo prescricional de 5 anos. Estes créditos foram utilizados a fim de realizar-se a compensação com os "débitos". A União recorreu do Acórdão do TRF da 4ª Região, estando o Recurso Especial sobrestado até o julgamento do REsp nº 1230957, nos termos do art. 543-C do Código de Processo Civil. Portanto, a empresa possuía e possui crédito pelo período de 5 anos que antecedem a propositura da ação e pelos anos em que a ação está em trâmite;

4. a ação fiscal ensejou a aplicação das seguintes multas: (a) sobre as contribuições do levantamento FP (folha de pagamento) aplicou-se a multa de 75%; (b) sobre as contribuições aos terceiros a multa de 24% até a competência 11/2008; sobre os lançamentos de glosa de compensação indevida (GL e GR) multa de mora de 20%; (c) multa acessória de R\$17.173,58; e (d) multa acessória de R\$21.500,00. A soma total das multas chegou a R\$4.321.078,10. Assim, aflora o cunho confiscatório e desproporcional ao faturamento da empresa. Estão cumuladas multas de mora e de ofício, perfazendo mais do que 20% do valor cobrado. Ora, tais sanções são deveras desproporcionais, ainda mais incidindo sobre montante arbitrado e não constatado caso a caso. Dessa forma, as multas devem ser diminuídas a um patamar razoável;
5. não houve crime, pois a empresa possuía crédito a compensar e apresentou todas as declarações à Receita Federal, não tendo deixado de recolher as contribuições devidas e nem se locupletado de valores indevidos. A *notitia criminis* pretendida só poderia ocorrer com fato sustentado em dolo, mas não há como se ter a intenção de se apropriar de algo que não existe. Além disso, a denúncia por crime de sonegação depende do lançamento definitivo, o que não ocorreu. Com efeito, não pode a Receita Federal do Brasil proceder *notitia criminis* ao Ministério Público Federal, sobre delito praticado pela recorrente, uma vez que inexistiu qualquer fato que possa ensejar crime de sonegação fiscal ou previdenciária, bem como qualquer atitude dolosa que possa caracterizá-los, fato esse que será devidamente comprovado durante a instrução do devido Processo Administrativo, com todas as provas de direito admitidas e o trâmite legal constitucionalmente assegurado;
6. requer o cancelamento das autuações. Entendendo-se pela reforma parcial da autuação, requer perícia contábil, a fim da correção dos percentuais e valores discutidos na demanda. Caso se entenda pela aplicação das multas, requer sua redução a um patamar razoável, não se cumulando multa de ofício e multa de mora. Requer a imediata suspensão da representação fiscal, bem como a suspensão da exigibilidade do crédito até decisão definitiva.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em Curitiba/PR – por meio do Acórdão nº 06-43.825 da 5ª Turma da DRJ/CTA – considerou o lançamento fiscal procedente em sua totalidade, eis que ele foi lavrado com pleno embasamento legal e observância às normas vigentes, não tendo a Defendente apresentado elementos ou fatos que pudessem ilidir a sua lavratura.

Processo nº 10980.722958/2013-45
Acórdão n.º **2402-004.053**

S2-C4T2
Fl. 5

A Notificada apresentou recurso voluntário, manifestando seu inconformismo pela obrigatoriedade do recolhimento dos valores lançados e no mais efetua repetição das alegações da peça de impugnação.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil em Curitiba/PR informa que o recurso interposto é tempestivo e encaminha os autos ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) para processamento e julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Ronaldo de Lima Macedo, Relator

O Recurso é tempestivo e dele farei apreciação.

Esclarecemos que a apreciação não significa conhecimento, porquanto, para se conhecer do recurso, faz-se necessário não só a satisfação dos requisitos extrínsecos recursais, tais como a tempestividade, garantia de instância, dentre outros, mas também, e fundamentalmente, a presença dos requisitos intrínsecos dos recursos, tais como o cabimento, o interesse de agir e a legitimidade para tanto.

No presente lançamento fiscal ora analisado, constam as contribuições devidas à Seguridade Social, incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados e contribuintes individuais, oriunda de folhas de pagamento e da glosa de compensação das verbas pagas a título dos quinze primeiros dias do auxílio-doença, aviso prévio indenizado e terço constitucional de férias.

É importante esclarecer que, antes da lavratura do presente lançamento fiscal, a empresa havia ingressado com ação judicial, processo n. 5005980-88.2010.404.7000, que tramita perante a 2ª Vara Federal de Curitiba, com o intuito de declarar a inexigibilidade da contribuição previdenciária sobre **as verbas pagas a título dos quinze primeiros dias do auxílio-doença, aviso prévio indenizado e terço constitucional de férias**, e solicita a compensação dos valores dessas verbas dos últimos 10 anos. Em primeiro grau, todos os pleitos foram concedidos. Posteriormente, o Tribunal Regional Federal da 4ª Região reconheceu o prazo prescricional de 5 anos. Após isso, a União recorreu do Acórdão do TRF da 4ª Região por meio do Recurso Especial (Resp) nº 1230957 e sobrestou a matéria inicialmente postulada na ação judicial, nos termos do art. 543-C do Código de Processo Civil.

Assim, considerando a discussão judicial acerca das verbas pagas a título dos quinze primeiros dias do auxílio-doença, aviso prévio indenizado e terço constitucional de férias, deve a presente análise e decisão restringir-se às questões não discutidas em Juízo (âmbito judicial). Tal procedimento está em consonância com o art. 126, § 3º, da Lei 8.213/1991, abaixo transcrito:

Art. 126. Das decisões do Instituto Nacional do Seguro Social-INSS nos processos de interesse dos beneficiários e dos contribuintes da Seguridade Social caberá recurso para o Conselho de Recursos da Previdência Social, conforme dispuser o Regulamento. (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 1997)

(...)

*§ 3º A propositura, pelo beneficiário ou contribuinte, **de ação que tenha por objeto idêntico pedido sobre o qual versa o processo administrativo importa renúncia ao direito de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso interposto.** (Incluído pela Lei nº 9.711, de 20.11.98) (g.n.)*

Nesse sentido, esta Corte Administrativa (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF) pronunciou-se por meio do Enunciado nº 1 de Súmula Vinculante (Portaria do Ministério da Fazenda nº 383, de 14/07/2010), nos seguintes termos:

***Súmula CARF nº 1:** Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.*

Ainda dentro desse contexto da ação judicial, constata-se que há correlação e dependência entre a controvérsia que se discute especificamente no lançamento da contribuição social previdenciária (glosa de compensação) e a matéria referente à ação judicial, processo n. 5005980-88.2010.404.7000, sobrestado pelo Recurso Especial (Resp) nº 1230957, uma vez que essa última matéria – verbas pagas a título dos quinze primeiros dias do auxílio-doença, aviso prévio indenizado e terço constitucional de férias – sendo favorável à Recorrente, arrastará para a mesma conclusão todos os processos de constituição de créditos tributários (glosa de compensação).

Portanto, com relação à matéria referente ao pleito da ação judicial, processo n. 5005980-88.2010.404.7000, não farei apreciação nem exame dessa matéria, pois não se trata de matéria pertinente à análise, neste momento, por esta Turma julgadora do CARF (2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção). No entanto, sinalizo no sentido que fique sobrestada esta decisão até a decisão definitiva da ação judicial, que foi submetida ao Superior Tribunal de Justiça (STJ) por meio da interposição do Recurso Especial (Resp) nº 1230957.

Dessa forma, faremos análise apenas das matérias não submetidas ao processamento e análise do Poder Judiciário e, por consectário lógico, não serão apreciadas as matérias concernentes às verbas a título dos quinze primeiros dias do auxílio-doença, aviso prévio indenizado e terço constitucional de férias, objeto de glosa de compensação pelo Fisco.

Com relação à decadência, afirma-se, inicialmente, que o Supremo Tribunal Federal, ao julgar os Recursos Extraordinários nº 556664, 559882, 559943 e 560626, negou provimento aos mesmos por unanimidade, em decisão plenária que declarou a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46, ambos da Lei 8.212/1991.

Na oportunidade, os ministros ainda editaram a Súmula Vinculante 08 a respeito do tema, a qual transcrevo abaixo:

***Súmula Vinculante 8 - STF:** “São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1.569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.*

É necessário observar os efeitos da súmula vinculante, conforme se depreende do art. 103-A, *caput*, da Constituição Federal que foi inserido pela Emenda Constitucional 45/2004, *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. (g.n.)

Da leitura do dispositivo constitucional, pode-se concluir que, a vinculação à súmula alcança a administração pública e, por consequência, os julgadores no âmbito do contencioso administrativo fiscal.

O Código Tributário Nacional trata da decadência no artigo 173, abaixo transcrito:

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; (g.n.)

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.

Por outro lado, ao tratar do lançamento por homologação, o Códex Tributário definiu no art. 150, § 4º o seguinte:

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

(...)

§ 4º - *Se a lei não fixar prazo 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.*

Entretanto, tem sido entendimento constante em julgados do Superior Tribunal de Justiça, que nos casos de lançamento em que o sujeito passivo antecipa parte do pagamento da contribuição, aplica-se o prazo previsto no § 4º do art. 150 do CTN, ou seja, o prazo de cinco anos passa a contar da ocorrência do fato gerador, uma vez que resta caracterizado o lançamento por homologação.

Se, no entanto, o sujeito passivo não efetuar pagamento algum, nada há a ser homologado e, por consequência, aplica-se o disposto no art. 173 do CTN, em que o prazo de

cinco anos passa a ser contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Verifica-se que o lançamento fiscal em tela refere-se a período compreendido entre 01/2008 a 12/2008 e foi efetuado em 22/05/2013, data da intimação e ciência do sujeito passivo (fls. 01 e 475).

No caso em tela, trata-se do lançamento de contribuições, cujos fatos geradores a Recorrente efetuou antecipação de pagamento, eis que os valores apurados decorrem de diferenças de contribuições não recolhidas e glosa de compensação, conforme Relatório Fiscal. Nesse sentido, aplica-se o art. 150, § 4º, do CTN, para considerar que os valores apurados até a competência 04/2008, inclusive, foram abrangidos pela decadência tributária.

No âmbito da apuração do crédito tributário, registra-se que, ainda que haja representação fiscal para fins penais, não há demonstração nos autos de conduta dolosa, fraudulenta ou simulada suficientes à descaracterizar a regra de cômputo de prazo do art. 150, §4º, para aplicar a regra do art. 173, ambos do CTN. Para tanto, o Fisco informa que a empresa apresentou a escrituração contábil de forma regular, apresentado folhas de pagamento, recibos e outros documentos solicitados, sendo que isso viabilizou a caracterização do fato gerador oriundo da folha de pagamento.

Considerando que o crédito foi constituído com fundamento no direito potestativo do Fisco em lançar os valores das contribuições não recolhidas em época determinada pela legislação vigente, reconhecer-se a decadência até a competência 04/2008, inclusive, eis que o lançamento fiscal refere-se ao período de 01/2008 a 12/2008 e as competências posteriores a 04/2008 não foram abarcadas pela decadência tributária.

Diante disso, reconhecer-se a decadência tributária, excluindo as contribuições apuradas até a competência 04/2008, inclusive, a teor do art. 150, § 4º, do CTN.

A Recorrente alega que não consta no lançamento fiscal a necessária e adequada descrição dos fatos e motivação da autuação, existindo dúvidas quanto ao lançamento, o qual, diante de tais irregularidades, deve ser declarado nulo.

Tal alegação não será acatada, pois os elementos probatórios que compõem os autos são suficientes para a perfeita compreensão do fato gerador das contribuições sociais lançadas, que foram as relativas à contribuição patronal e às contribuições destinadas a outras Entidades/Terceiros, bem como os valores decorrentes de glosa de compensação das verbas pagas a título dos quinze primeiros dias do auxílio-doença, aviso prévio indenizado e terço constitucional de férias.

Os valores das contribuições sociais previdenciárias decorrem das remunerações pagas ou creditadas aos segurados empregados e contribuintes individuais, e foram devidamente delineados no Relatório Fiscal.

Verifica-se ainda que o lançamento fiscal ora analisado atende aos pressupostos essenciais para sua lavratura, contendo de forma clara os elementos necessários para a sua configuração e caracterização. Com isso, não há que se falar em vícios no lançamento fiscal, eis que estão estabelecidos de forma transparente nos autos (fls. 01/450) todos os seus requisitos legais, conforme preconizam o art. 142 do CTN e o art. 10 do Decreto

70.235/1972, tais como: local e data da lavratura; caracterização da ocorrência da situação fática da obrigação tributária (fato gerador); determinação da matéria tributável; montante da contribuição previdenciária devida; identificação do sujeito passivo; determinação da exigência tributária e intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de 30 dias; disposição legal infringida e aplicação das penalidades cabíveis; dentre outros.

Lei 5.172/1966 – 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.

Decreto 70.235/1972:

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 Relatório Fiscal e seus anexos, complementados pelos documentos acostados pela Recorrente, são suficientemente claros e relacionam os dispositivos legais aplicados ao lançamento fiscal ora analisado, bem como discriminam o fato gerador da contribuição devida. A fundamentação legal aplicada encontra-se no Relatório de Fundamentos Legais do Débito – FLD, que contém todos os dispositivos legais por assunto e competência. Há o Discriminativo Débito (DD), que contém todas as contribuições sociais devidas, de forma clara e precisa. Ademais, constam outros relatórios que complementam essas informações, tais como: Relatório de Lançamentos (RL); Relatório de Documentos Apresentados (RDA) e Relatório de Apropriação de Documentos Apresentados (RADA); cópias das Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP); dentre outros. Esses documentos, somados entre si, permitem a completa verificação dos valores e cálculos utilizados na constituição do crédito tributário.

Além disso – no Termo de Intimação para Apresentação de Documentos (TIAD) e no Termo de Encerramento do Procedimento Fiscal (TEPF) –, todos assinados por representantes da empresa, constam a documentação utilizada para caracterizar e concretizar a hipótese fática do fato gerador das contribuições lançadas e a informação de que o sujeito passivo recebeu toda a documentação utilizada para caracterizar os valores lançados no presente lançamento fiscal. Posteriormente, isso foi confirmado pelo Relatório Fiscal.

Com isso, ao contrário do que afirma a Recorrente, o lançamento fiscal foi lavrado de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam a matéria, tendo o agente fiscal demonstrado, de forma clara e precisa, a ocorrência do fato gerador das contribuições previdenciárias dos segurados empregados e contribuintes individuais, fazendo constar nos relatórios que o compõem os fundamentos legais que amparam o procedimento adotado e as rubricas lançadas.

Logo, essas alegações da Recorrente de nulidade do lançamento fiscal são genéricas, ineficientes e inócuas, não se permitindo configurar qualquer nulidade e não serão acatadas.

Dentro do contexto fático, a Recorrente alega que todo o procedimento fiscal restou contaminado pelo fato de a fiscalização não ter analisado a integralidade da documentação apresentada pela empresa, configurando-se a nulidade do lançamento, bem como da decisão de primeira instância (DRJ). Afirma também que o fato de se deixar de analisar toda a documentação configuraria arbitramento da base de cálculo às avessas, impondo-se a retificação dos lançamentos, sob pena de nulidade.

Tais alegações não merecem ser acatadas, uma vez que os valores apurados foram declarados pelo próprio sujeito passivo em documento idôneos e fidedignos para configuração do lançamento fiscal. Esse entendimento decorre do fato de que o Fisco, nas competências 07/2008 a 12/2008, utilizou-se dos Livros Contábeis e, nas competências 01/2008 a 06/2008, utilizou-se diretamente dos documentos da escrituração contábil, tais como as notas fiscais, folhas de pagamento e guias de recolhimento da previdência social. Logo, não houve a apuração dos valores lançados por meio da técnica de aferição indireta (arbitramento), sendo que isso distancia da afirmação da Recorrente de arbitramento da base de cálculo às avessas.

Nesse caminhar, o Fisco informa que o Livro Diário de 01/2008 a 06/2008 e o respectivo Livro Razão foram considerados imprestáveis pelo não cumprimento do requisito extrínseco de registro do Livro Diário, nos seguintes termos:

“[...] 10. Em resposta extemporânea à intimação, no dia 19/03/2013, foram apresentados pela empresa impressos em papel: Livros Diário (nº 008 de 01/2008 a 06/2008, nº 009 de 07/2008 a 12/2008, nº 10 de 01/2009 a 12/2009 e nº 10 (repetido o número “10”) de 01/2010 a 12/2010) e Livros Razão de 01/2008 a 06/2008 e 07/2008 a 12/2008. Não foram apresentados os Livros Razão de 2009 a 2011 e tampouco o Diário de 2011.

11. Os livros Diário nº 009, nº 10 (2009) e nº 10 (2010) foram registrados no 1º Ofício de Registro de Curitiba e o Diário nº 008 não foi registrado, conforme cópias do anexo II. O Diário nº 008 não respeita, portanto, a formalidade extrínseca de registro. A encadernação dos Diários nº 10 (de 2009) e nº 10 (de 2010) impossibilita suas análises, pois, além da barreira natural de se auditar um livro cuja disposição das informações é feita por ordem cronológica e não pela natureza de suas contas, não é possível visualizar todas as informações impressas. Os lançamentos diários estão discriminados com os códigos reduzidos das contas e, ao final, no Plano de Contas, é que se

identificam as contas às quais se referem os códigos reduzidos. Porém, a encadernação inviabiliza a visualização dos códigos reduzidos das contas, pela forma em que foram coladas as páginas. Assim, mesmo que a fiscalização se dispusesse a folhear detalhadamente livros Diário de cerca de 1000 páginas cada (pois não foram apresentados os livros Razão), não seria possível identificar em quais contas foram feitos os lançamentos contábeis.

(...)

13. Assim, tendo em vista ter deixado de prestar os esclarecimentos a respeito das compensações efetuadas no período fiscalizado, não ter entregue a contabilidade de 2011, e ter entregue deficientemente a contabilidade de 01/2008 a 06/2008 e 01/2009 a 12/2010, a LYNX foi autuada conforme previsto no art. 225 caput, III, parágrafos 13 e 14, e arts. 232 e 233, do Decreto nº 3.048/1999, mediante Auto de Infração de Obrigação Acessória (AIOA código 38), cadastrado sob documento de débito - Debcad nº 51.027.690-3 em processo apartado (PAF nº 10980.722.961/2013-69).

14. De 07/2008 a 12/2008, foram considerados como retidos os valores lançados em contabilidade na conta “1102040009 - INSS a recuperar”. Já para os demais períodos fiscalizados (01/2008 a 06/2008 e 01/2009 a 12/2011), face à ausência de contabilidade regular, foram utilizados os valores planilhados manualmente, de acordo com as notas fiscais apresentadas pela LYNX, valores estes que divergem daqueles declarados em GFIP no campo “Valor de Compensação de Retenção de 11%”.

*15. Inobstante a deficiência na apresentação dos registros contábeis e a falta de esclarecimentos sobre as compensações efetuadas, não houve prejuízo total à fiscalização, na medida em que foram computadas todas as notas fiscais emitidas e apresentadas pela LYNX, bem como sua folha de pagamento do período. **Desta forma, não foi necessário proceder-se à aferição por arbitramento da remuneração dos segurados, pois todas folhas de pagamento e notas fiscais entregues foram consideradas fidedignas, considerando sua compatibilidade, constância e verossimilhança.** Portanto, a mera apresentação posterior de livros Razão omissos e de livros Diário autenticados, em sede de defesa, não alterará em nada o presente lançamento fiscal, **que se baseou diretamente nos documentos fiscais fornecidos pela empresa.** [...]”*

Esclarecemos que a escrituração contábil, além de ter finalidade gerencial, também possui uma finalidade probatória, especialmente para terceiros, sendo muitas vezes fundamentais para a resolução de um determinado litígio, no caso em tela para deslinde da controvérsia de que a base de cálculo apurada seria decorrente de uma presunção do Fisco.

Do exame dos livros e demais documentos contábeis analisados, a auditoria fiscal constatou que havia valores pagos a segurados empregados e contribuintes individuais não declarados em GFIP.

O art. 378 do Código de Processo Civil (CPC) dispõe que: “Art. 378. Os livros comerciais provam contra o seu autor. É lícito ao comerciante, todavia, demonstrar, por

todos os meios permitidos em direito, que os lançamentos não correspondem à verdade dos fatos”.

Com efeito, vê-se que a eficácia probatória dos livros e documentos contábeis, analisados pela auditoria fiscal, opera-se contra a Recorrente, eis que a base de cálculo lançada foi extraída de sua própria escrituração contábil. Nada impediria, todavia, que a Recorrente demonstrasse, por outros meios probatórios, que os lançamentos constantes da sua escrituração, que lhe é desfavorável, são equivocados, o que não foi demonstrado em nenhum momento, seja na peça de impugnação, seja na peça recursal.

O recurso voluntário simplesmente traz alegações desprovidas de qualquer conjunto probatório que as sustente, de modo que, em se tratando da disponibilização de pagamentos a segurados empregados e contribuintes individuais pela Recorrente, que foram materializados nas folhas de pagamento e por ela própria informado à fiscalização, sem que haja qualquer demonstração de que efetivamente não se trata de um pagamento decorrente do trabalho, o que demonstraria que a sua própria informação estava equivocada, tais valores deverão ser considerados como remuneração, nos termos do art. 28, I, da Lei 8.212/1991.

Ademais, as demais questões fáticas postuladas na peça recursal foram devidamente enfrentadas pela decisão de primeira instância, nos seguintes termos:

“[...] 5.4. Destarte, o Livro Diário nº 008, de 01/2008 a 06/2008, foi analisado pela fiscalização, mas considerado imprestável pelo fato de não ter sido registrado, a comprometer também a validade do Livro Razão, além deste livro não estar assinado pelo representante legal da empresa.

5.5. Após o encerramento do prazo para defesa, a empresa apresentou petição carreando aos autos as seguintes cópias: do Livro Razão nº 1, de 01/01/2011 a 31/12/2011, sem as assinaturas do representante legal e do contador da empresa; do Livro Razão nº 1, de 01/01/2009 a 31/12/2009, sem as assinaturas do representante legal e do contador da empresa; do Livro Razão nº 8, de 01/01/2008 a 30/06/2008, sem a assinatura do representante legal da empresa (fls. 4372/4731); Livro Razão nº 9, de 01/07/2008 a 31/12/2008; Livro Diário nº 11, de 01/01/2011 a 31/12/2011, sem registro e sem as assinaturas do representante legal e do contador da empresa; Livro Diário nº 10, de 01/01/2010 a 31/12/2010, Livro Diário nº 10, de 01/01/2009 a 31/12/2009; Diário nº 8, de 01/01/2008 a 30/06/2008, sem registro (fls. 7811/8130); Livro Diário nº 9, de 01/07/08 a 31/12/2008; e Livro Razão nº 1, de 01/01/2010 a 31/12/2010, sem as assinaturas do representante legal e do contador da empresa. [...]” (Acórdão nº 06-43.825 da 5ª Turma da DRJ/CTA)

Portanto, caberia a Recorrente demonstrar o contrário por meio de documentos idôneos – tais como folhas de pagamentos, escrituração contábil, recibos de pagamentos, Guias de Recolhimentos (GPS), Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP), dentre outros – que os valores declarados nas folhas de pagamento e na contabilidade (competências 07/2008 a 12/2008), devidamente apresentados ao Fisco durante o procedimento de auditoria fiscal, não espelhavam a realidade contábil da empresa.

Dentro desse contexto e pela apreciação do processo e das alegações da Recorrente, não encontramos motivos para decretar a nulidade nem a modificação do lançamento ou da decisão de primeira instância, eis que o lançamento fiscal e a decisão encontram-se revestidos das formalidades legais, tendo sido lavrados de acordo com o arcabouço jurídico-tributário vigente à época da sua lavratura.

Em decorrência dos princípios da autotutela e da legalidade objetiva, no que tange à multa aplicada de 75% sobre as contribuições devidas até a competência 11/2008, entendo que deverá ser aplicada a legislação vigente à época do fato gerador.

A questão a ser enfrentada é a retroatividade benéfica para redução ou mesmo exclusão das multas aplicadas através de lançamentos fiscais de contribuições previdenciárias na vigência da Medida Provisória (MP) 449, de 03/12/2008, convertida na Lei 11.941/2009, mas nos casos em que os fatos geradores ocorreram antes de sua edição. É que a medida provisória revogou o art. 35 da Lei 8.212/1991 que trazia as regras de aplicação das multas de mora, inclusive no caso de lançamento fiscal, e em substituição adotou a regra que já existia para os demais tributos federais, que é a multa de ofício de, no mínimo, 75% do valor devido.

Para tanto, deve-se examinar cada um dos dispositivos legais que tenham relação com a matéria. Prefiro começar com a regra vigente à época dos fatos geradores (art. 35 da Lei 8.212/1991¹).

De fato, a multa inserida como acréscimo legal nos lançamentos tinha natureza moratória – era punido o atraso no pagamento das contribuições previdenciárias, independentemente de a cobrança ser decorrente do procedimento de ofício. Mesmo que o contribuinte não tivesse realizado qualquer pagamento espontâneo, sendo portanto necessária a constituição do crédito tributário por meio de lançamento, ainda assim a multa era de mora. A redação do dispositivo legal, em especial os trechos por mim destacados, é muito claro nesse sentido. **Não se punia a falta de espontaneidade, mas tão somente o atraso no pagamento – a mora.**

¹ Lei 8.212/1991:

Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos:

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

- a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação;
- b) quatorze por cento, no mês seguinte;
- c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação;

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

- a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação;
- b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação;
- c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS;
- d) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa;

III - para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa:

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

Contemporâneo à essa regra especial aplicável apenas às contribuições previdenciárias já vigia, desde 27/12/1996, o art. 44 da Lei 9.430/1996, aplicável a todos os demais tributos federais:

Lei 9.430/1996:

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

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

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido 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.

É certo que esse possível conflito de normas é apenas aparente, pois como se sabe a norma especial prevalece sobre a geral, sendo isso um dos critérios para a solução dessa controvérsia. Para os fatos geradores de contribuições previdenciárias ocorridos até a MP nº 449 aplicava-se exclusivamente o art. 35 da Lei 8.212/1991.

Portanto, a sistemática dos artigos 44 e 61 da Lei 9.430/1996, para a qual multas de ofício e de mora são excludentes entre si, não se aplica às contribuições previdenciárias. Quando a destempo mas espontâneo o pagamento aplica-se a multa de mora e, caso contrário, seja necessário um procedimento de ofício para apuração do valor devido e cobrança através de lançamento então a multa é de ofício. Enquanto na primeira se pune o atraso no pagamento, na segunda multa, a falta de espontaneidade.

Logo, repete-se: **no caso das contribuições previdenciárias somente o atraso era punido e nenhuma dessas regras se aplicava; portanto, não vejo como se aplicar, sem observância da regra especial que era prevista no art. 35 da Lei 8.212/1991, a multa de ofício aos lançamentos de fatos geradores ocorridos antes da vigência da Medida Provisória (MP) 449.**

Embora os fatos geradores tenham ocorridos antes, o lançamento foi realizado na vigência da MP 449. Por sua vez, o Código Tributário Nacional (CTN) estabelece que o lançamento reporta-se à data de ocorrência do fato gerador e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada:

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.

Ainda dentro desse contexto, pela legislação da época da ocorrência do fato gerador, seriam duas multas distintas a serem aplicadas pela Auditoria-Fiscal:

1. uma relativa ao descumprimento da obrigação acessória – capitulada no Código de Fundamento Legal (CFL) 68 –, com base o art. 32, IV e

§ 5º, da Lei 8.212/1991, no total de 100% do valor devido, relativo às contribuições não declaradas, limitada em função do número de segurados;

2. outra pelo descumprimento da obrigação principal, correspondente, inicialmente, à multa de mora de 24% prevista no art. 35, II, alínea “a”, da Lei 8.212/1991, com a redação dada pela Lei 9.876/1999. Tal artigo traz expresso os percentuais da multa moratória a serem aplicados aos débitos previdenciários.

Essa sistemática de aplicação da multa decorrente de obrigação principal sofreu alteração por meio do disposto nos arts. 35 e 35-A, ambos da Lei 8.212/1991, acrescentados pela Lei 11.941/2009.

Lei 8.212/1991:

*Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, **serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996.** (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009). (g.n.)*

Lei 9.430/1996:

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.

Em decorrência da disposição acima, percebe-se que a multa prevista no art. 61 da Lei 9.430/96, se aplica aos casos de contribuições que, embora tenham sido **espontaneamente declaradas** pelo sujeito passivo, deixaram de ser recolhidas no prazo previsto na legislação. Esta multa, portanto, se aplica aos casos de recolhimento em atraso, **que não é o caso do presente processo.**

Por outro lado, a regra do art. 35-A da Lei 8.212/1991 (acrescentado pela Lei 11.941/2009) aplica-se aos **lançamentos de ofício**, que é o caso do presente processo, em que o sujeito passivo deixou de declarar fatos geradores das contribuições previdenciárias e consequentemente de recolhê-los, com o percentual 75%, nos termos do art. 44 da Lei 9.430/1996.

Lei 8.212/1991:

*Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35, **aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.** (g.n.)*

Assim, não havendo o recolhimento da obrigação principal não declarada em GFIP, passou a ser devida a incidência da multa de ofício de 75% sobre o valor não recolhido, como segue:

Lei 9.430/1996:

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

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

Entretanto, não há espaço jurídico para aplicação do art. 35-A da Lei 8.212/1991 em sua integralidade, eis que o critério jurídico a ser adotado é do art. 144 do CTN (*tempus regit actum*: 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). Dessa forma, entendo que, para os fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449/2008, aplica-se a multa de mora nos percentuais da época (redação anterior do artigo 35, inciso II, da Lei 8.212/1991), limitando a multa ao patamar de 75% previsto no art. 44 da Lei 9.430/1996.

Embora a multa prevista no art. 35 da Lei 8.212/1991 (antes da alteração promovida pela Lei 11.941/2009) seja mais benéfica na atual situação em que se encontra a presente autuação, caso esta venha a ser executada judicialmente, poderá ser reajustada para o patamar de até 100% do valor principal. Neste caso, considerando que a multa prevista pelo art. 44 da Lei 9.430/1996 limita-se ao percentual de 75% do valor principal e adotando a regra interpretativa constante do art. 106 do CTN, deve ser aplicado o percentual de 75% caso a multa prevista no art. 35 da Lei 8.212/1991 (antes da alteração promovida pela Lei 11.941/2009) supere o seu patamar.

Quanto ao argumento de que a multa aplicada tem caráter confiscatório, o que é vedado pela Constituição Federal, já que ela seria abusiva e desproporcional, e deveria ser relevada, razão não confiro ao Recorrente, já que a multa foi aplicada em conformidade à legislação previdenciária descrita acima. Ademais, conforme registramos anteriormente, a verificação de inconstitucionalidade de ato normativo é inerente ao Poder Judiciário, não podendo ser apreciada pelo órgão do Poder Executivo.

Logo, essa verificação de que a multa aplicada vai de encontro ao princípio constitucional da isonomia e teria caráter confiscatório, ora pretendida pela Recorrente, exacerba a competência originária dessa Corte administrativa, que é a de órgão revisor dos atos praticados pela Administração, bem como invade competência atribuída especificamente ao Judiciário pela Constituição Federal.

Registramos que a vedação constitucional quanto ao caráter confiscatório se dá em relação ao tributo e não à multa pecuniária ora discutida pela recorrente, sendo esta última a apreciada no caso concreto. Nesse sentido preceitua o art. 150, IV, da Constituição Federal de 1988:

Art. 150 Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...)

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

Portanto, não possui natureza de confisco a exigência da multa moratória, conforme previa o art. 35 da Lei 8.212/1991, antes da alterações da Lei 11.941/2009, já que se trata de uma multa pecuniária. Não recolhendo na época própria o sujeito passivo tem que arcar com o ônus de seu inadimplemento.

Por fim, quanto à Representação Fiscal para Fins Penais (RFFP), este Conselho não detém competência para analisar a questão, conforme enunciado da Súmula. 28 do CARF, a seguir:

***Súmula CARF 28:** O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para fins Penais.*

CONCLUSÃO:

Voto no sentido de **CONHECER, em parte**, do recurso e, na parte conhecida, **DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL** para reconhecer que: (i) sejam excluídos, em decorrência da decadência tributária quinquenal, os valores apurados até a competência 04/2008, inclusive; e (ii) com relação aos fatos geradores remanescentes (competências posteriores a 04/2008), ocorridos antes da vigência da MP 449/2008, seja aplicada a multa de mora nos termos da redação anterior do artigo 35 da Lei 8.212/1991, limitando-se ao percentual máximo de 75% previsto no art. 44 da Lei 9.430/1996, nos termos do voto.

Com relação aos valores oriundos da glosa de compensação, deixo consignado que deverá haver a suspensão dos efeitos deste Acórdão, eis que a cobrança do crédito objeto do presente auto de infração somente poderá ser levado a efeito quando transitado em julgado o processo judicial de número 5005980-88.2010.404.7000 (2ª Vara Federal em Curitiba/PR, Tribunal Regional Federal da 4ª Região), sobrestado pela interposição do Recurso Especial (REsp) 1230957.

Ronaldo de Lima Macedo.