



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

Processo nº 11516.003720/2009-80
Recurso nº 000.000 Voluntário
Acórdão nº 2402-02.658 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de abril de 2012
Matéria SALÁRIO INDIRETO: AUXÍLIO-ALIMENTAÇÃO SEM PAT
Recorrente PROCURADORIA GERAL DO ESTADO DE SANTA CATARINA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/2003 a 31/08/2008

AUXÍLIO-ALIMENTAÇÃO PAGO EM DINHEIRO. PAT. INSCRIÇÃO. OBRIGATORIEDADE.

Para que os valores pagos a título de auxílio alimentação não integrem o salário-de-contribuição dos empregados é obrigatória a prévia inscrição do contribuinte no PAT - Programa de Alimentação do Ministério do Trabalho. Inteligência do art. 28, § 9º, “c” da Lei nº 8.212/91.

O auxílio-alimentação pago em dinheiro integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias, visto que é classificado como demais rendimentos pagos a qualquer título, conforme previsto no art. 28, inc. I, da Lei nº 8.212/91.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. ART. 45 DA LEI Nº 8.212/91. SÚMULA VINCULANTE Nº 8 DO STF.

O Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plenária do dia 11/06/2008, declarou a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212/91, publicando, posteriormente, a Súmula Vinculante nº 8, a qual vincula a aplicação da referida decisão a todos os órgãos da administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, nos termos do art. 103-A da CF/88, motivo pelo qual não pode ser aplicado o prazo decadencial decenal.

ALTERAÇÃO DA LEGISLAÇÃO. MULTA PREVIDENCIÁRIA. LEI Nº 11.941/2009. APLICAÇÃO DA PENALIDADE MAIS BENÉFICA AO CONTRIBUINTE. APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE TRAZIDA PELA PORTARIA CONJUNTA PGFN/RFB Nº 14/09.

Tendo-se em conta a alteração da legislação que trata das multas previdenciárias, deve-se analisar a situação específica de cada caso e optar pela penalidade que seja mais benéfica ao contribuinte, sendo que esta análise deve levar em consideração, de maneira isolada, cada uma das

irregularidades cometidas pelo contribuinte e suas respectivas sanções, em respeito ao art. 106 do CTN.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial para reconhecer que a decadência deve levar em conta o artigo 173, I do CTN, vencidos os conselheiros Jhonatas Ribeiro da Silva e Nereu Miguel Ribeiro Domingues que aplicavam o artigo 150, §4º do CTN e, no mérito, por unanimidade de votos, para recálculo da multa nos termos do artigo 35 da Lei nº 8.212/91 vigente à época dos fatos geradores. Apresentará voto vencedor a Conselheira Ana Maria Bandeira.

Julio César Vieira Gomes - Presidente.

Nereu Miguel Ribeiro Domingues - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Julio César Vieira Gomes, Nereu Miguel Ribeiro Domingues, Ana Maria Bandeira, Ronaldo de Lima Macedo, Jhonatas Ribeiro da Silva, Lourenço Ferreira do Prado.

Relatório

Trata-se de NFLD, lavrada em 06/07/2009, decorrente do não recolhimento dos valores referentes à contribuição a cargo da empresa (cota patronal) e da contribuição ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (SAT), no período de 01/12/2003 a 31/08/2008.

No relatório fiscal (fls. 34/39), a Autoridade Tributária constatou que a Recorrente não incluiu na base de cálculo das contribuições previdenciárias as remunerações pagas aos segurados empregados a título de Auxílio-Alimentação. A Recorrente interpôs impugnação (fls. 44/46) requerendo a total improcedência do lançamento.

A d. Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis – SC, ao analisar o presente caso (fls. 48/54) julgou o lançamento procedente, entendendo que o auxílio-alimentação pago em pecúnia integra o salário-de-contribuição, independente de estar ou não o órgão público inscrito no PAT. Ainda, foi proferida declaração de voto vencido (fls. 52/54) de que as contribuições relativas às competências 12/2003 a 06/2004 foram atingidas pela decadência.

A Recorrente interpôs recurso voluntário (fls. 58/63) alegando que (i) o auxílio-alimentação é verba indenizatória; (ii) existe lei estadual prevendo o caráter indenizatório; e (iii) o impedimento de adesão ao PAT, pelo fato de ser o pagamento efetuado em dinheiro, não pode impor condição prejudicial à Recorrente, por ser ente público.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Nereu Miguel Ribeiro Domingues, Relator

Primeiramente, cabe mencionar que o presente recurso é tempestivo e preenche a todos os requisitos de admissibilidade. Portanto, dele tomo conhecimento.

Trata-se de NFLD, lavrada em 06/07/2009, decorrente do não recolhimento dos valores referentes à contribuição a cargo da empresa (cota patronal) e da contribuição ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (SAT), no período de 01/12/2003 a 31/08/2008.

A Recorrente alega que a Lei Estadual nº 11.647/2000 prevê que o auxílio-alimentação é uma verba indenizatória e que o impedimento de adesão ao PAT, pelo fato de ser o pagamento efetuado em dinheiro, não pode impor condição prejudicial à ela, por ser ente público.

Em que pese a Recorrente alegue que há lei estadual classificando o auxílio-alimentação como uma verba indenizatória, o artigo 28, § 9, alínea "c", da Lei nº 8.212/91, preceitua que não integra o salário de contribuição apenas a parcela de alimentação *in natura* que esteja de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho, motivo pelo qual a inscrição do contribuinte, nos termos elencados pela legislação, é condição *sine qua non* para o usufruto do benefício legal. Confirma-se o dispositivo legal:

“Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97) (...)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97) (...)

c) a parcela "in natura" recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, nos termos da Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976;”

A matéria também foi regulada pelo art. 783 da Instrução Normativa SRP nº 100/03, e repetida na Instrução Normativa nº 3/05 (em seu art. 753):

"Art. 783. Não integra a remuneração a parcela in natura, sob forma de utilidade ou de alimentação, fornecida pela empresa regularmente inscrita no PAT aos trabalhadores por ela diretamente contratados, de conformidade com os requisitos estabelecidos pelo órgão gestor competente."

É importante destacar que, tratando-se de contribuição previdenciária de competência da União, a norma estadual isentiva não tem qualquer relevância para a análise da presente questão, pois, à toda evidência, o Estado não tem competência para legislar sobre isenção de um tributo de competência da União.

Outrossim, a Recorrente alega que pelo fato do auxílio-alimentação ser pago em pecúnia, ela estaria impossibilitada de se inscrever no PAT.

Em relação a esta alegação, vale destacar que tal impossibilidade existe justamente para proteger o trabalhador de que o pagamento do auxílio-alimentação não seja utilizado para outros fins (para driblar a incidência da contribuição previdenciária), ou até mesmo que não seja utilizado diretamente em benefício de sua alimentação.

Assim, não restam dúvidas sobre a obrigatoriedade da prévia inscrição no PAT e a utilização dos meios corretos (pagamento da parcela *in natura*) para que a Recorrente possa usufruir das disposições legais que desoneram a incidência das contribuições sociais sobre a parcela relativa ao auxílio-alimentação concedido a seus empregados.

Caso a Recorrente não siga os requisitos necessários para o fornecimento do auxílio-alimentação e simplesmente opte por pagá-lo em dinheiro, como ocorreu, *in casu*, tal procedimento será classificado como um rendimento pago a qualquer título, conforme previsto no art. 28, inc. I, da Lei nº 8.212/91, devendo integrar a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Vale considerar, contudo, apesar da Recorrente não ter levantado essa questão em sua defesa, que parte das competências que deram origem à presente autuação foram atingidas pela decadência, conforme já foi ressaltado na declaração de voto vencido proferido em primeira instância (fls. 52/54). Explica-se.

À época da realização da autuação havia a previsão legal para que a Seguridade Social constituísse créditos tributários no prazo de até 10 anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído (vide art. 45, inc. I, da Lei nº 8.212/1991).

Todavia, o Supremo Tribunal Federal¹, em Sessão Plenária, declarou a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212/91. Em decorrência dessa decisão, em 20/06/08 foi publicada a Súmula Vinculante nº 8², a qual vincula a aplicação da referida decisão a todos os órgãos da administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, nos termos do art. 103-A da CF/88.

¹ A Sessão de julgamento ocorreu no dia 11/06/2008, no RE nº 559.882-9.

² "Súmula 8 - São inconstitucionais os parágrafos 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".

Diante disso, bem como em respeito ao art. 62, inc. I, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria nº 256/09, faz-se mister afastar a incidência do prazo decadencial decenal de que trata o art. 45 da Lei nº 8.212/1991. Pois bem. Considerando que a DRJ constatou a existência de pagamento parcial das contribuições previdenciárias nos sistemas informatizados da Receita Federal do Brasil, conforme dito à fl. 53, os períodos compreendidos entre 12/2003 a 06/2004 foram atingidos pela decadência, aplicando-se o prazo previsto no art. 150, § 4º do CTN.

Por fim, apesar de também não ter sido questionada pela Recorrente, a presente demanda merece melhor análise em relação à multa de ofício aplicada.

Com o advento da Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, houve profunda alteração no cálculo das multas previdenciárias, tanto as decorrentes de descumprimento de obrigações acessórias relacionadas à GFIP quanto as oriundas do não recolhimento da obrigação principal.

Na sistemática anterior, a infração relativa à omissão de fatos geradores em GFIP era punida com a multa correspondente a 100% da contribuição não declarada, ficando a penalidade limitada a um teto calculado em função do número de segurados da empresa, conforme o extinto § 5º do art. 32 da Lei nº 8.212/1991³.

Quanto à penalidade decorrente do não recolhimento das contribuições previdenciárias não declaradas, o contribuinte ficava sujeito à aplicação de multa sobre os créditos lançados, num percentual do valor principal que variava de acordo com a fase processual do lançamento, ou seja, quanto mais cedo o contribuinte quitasse o débito, menor era a multa imposta, conforme a redação revogada do art. 35 da Lei nº 8.212/1991⁴.

Com a nova legislação, trazida originariamente pela MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, permaneceram como comportamentos indesejados, punidos com multa, as duas irregularidades destacadas acima. Porém, as penalidades a elas aplicadas foram sensivelmente modificadas.

Primeiramente, a infração relativa à omissão de fatos geradores em GFIP passou a ser punida através da aplicação da multa de ofício prevista no art. 32-A da Lei nº 8.212/1991, que é calculada a partir de um valor fixo para cada grupo de 10 informações incorretas ou omitidas, nos seguintes termos:

“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

³ “§ 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”.

⁴ “Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos: (...)

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; (...)”

omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas:

I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e

I – 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.

§ 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.

§ 2º Observado o disposto no § 3º deste artigo, as multas serão reduzidas:

I – à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou

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

§ 3º A multa mínima a ser aplicada será de:

I – R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e

II – R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos”.

Já pelo art. 35-A da mesma Lei, também introduzido pela MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, a penalidade decorrente do descumprimento da obrigação principal passou a ser a mesma dos demais tributos federais, já administrados pela Receita Federal do Brasil antes da unificação da Receita Federal e Receita Federal Previdenciária, *in verbis*:

“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”.

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:

“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”;

Pois bem. Analisando as sanções aplicadas no presente caso à luz das alterações levadas a efeito pela MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, verifica-se, através do quadro comparativo da multa aplicada (fl. 40), que a Autoridade Tributária equivocou-se em suas premissas, trazendo na coluna correspondente ao que seria devido antes do advento da MP nº 449/2008 os valores relativos ao descumprimento da obrigação **principal e acessória**, e na coluna correspondente ao que seria devido após o advento da já mencionada lei apenas o valor da multa decorrente do descumprimento da obrigação principal.

Para esclarecer a presente questão, em relação à primeira competência objeto da comparação feita pelo fiscal (02/2007), exemplificativamente, a multa por não ter recolhido a contribuição previdenciária no valor de R\$ 158,76, antes da nova lei, seria de R\$ 38,00 (24%), e após o advento da lei seria de R\$ 119,00 (75%).

No entanto, para fins de compor o valor devido pela legislação antiga, a autoridade fiscal somou a multa anteriormente aplicada para os casos de não recolhimento do tributo (24%) com a multa anteriormente aplicada para os casos de descumprimento de obrigação acessória (100% do valor não declarado), chegando no valor parâmetro de **R\$ 197,00** (R\$ 38,00 + R\$ 159,00).

Ou seja, pelo cálculo da autoridade fiscal, a multa atualmente vigente sempre será mais benéfica, posto que se está comparando a alíquota de 75% contra uma alíquota de 124%.

Na prática, se a autoridade fiscal deixasse de realizar o tendencioso quadro comparativo de multas, e lavrasse duas notificações independentes, uma com base no antigo art. 35 e outra com base no atual art. 35-A da Lei nº 8.212/1991, restaria claro que o valor consubstanciado na notificação efetuada com base na legislação antiga seria inferior, em conclusão totalmente contrária ao presenciado neste caso.

Da mesma forma, a autoridade administrativa deveria comparar separadamente as multas decorrentes do descumprimento de obrigação acessória, ou seja, contrapondo o cálculo feito com base no antigo art. 32 da Lei nº 8.212/1991 com o atual art. 32-A da Lei nº 8.212/1991, vez que ambos versam sobre como proceder nas suas respectivas épocas nos casos de penalidade por descumprimento de obrigação acessória.

Destarte, verifica-se que a autoridade fiscal não pode considerar a multa por descumprimento de obrigações acessórias nos casos em que sequer está se discutindo essa natureza de infração (tal como aqui presenciado), sob pena de negativa de vigência ao art. 106 do CTN.

Assim, o que a autoridade fiscal fez foi distorcer tendenciosamente a regra interpretativa constante do art. 106 do CTN, com o objetivo de aplicar a situações ocorridas antes do advento da MP nº 449/2008 a penalidade maior por ela prevista para o não cumprimento da obrigação principal. Veja-se, a fim de comparar as penalidades passíveis de aplicação à conduta praticada pelo contribuinte, a fiscalização soma as multas decorrentes do descumprimento da obrigação principal e acessória, devidas conforme a legislação anterior à nova lei, e as compara com a multa de ofício prevista pela MP nº 449/2008, aplicada somente aos casos de descumprimento de obrigação principal.

É bem verdade que a fiscalização não impôs ao contribuinte a penalidade relativa ao descumprimento da obrigação acessória, o que poderia levar à precipitada conclusão de que o lançamento efetuado nos presentes autos poderia ser mais benéfico ao contribuinte.

No entanto, além de o procedimento adotado pelo fisco colidir frontalmente com o art. 142 do CTN - pois da maneira como foi feito o lançamento a autoridade fiscal simplesmente “dispensou” a aplicação da penalidade relativa a não apresentação de GFIP, o que é vedado, posto que o crédito tributário é indisponível -, o mesmo é flagrantemente prejudicial ao contribuinte, em pleno desrespeito à norma tributária contida no art. 106, II, “c” do CTN, que determina a aplicação da legislação posterior apenas quando ela for mais benéfica.

Conforme não deixa sombra de dúvidas o dispositivo acima mencionado, uma vez que, de acordo com o CTN, *“a lei aplica-se a ato ou fato pretérito (...) tratando-se de ato não definitivamente julgado (...) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática”*, para fins de verificação da aplicação retroativa da nova penalidade devem ser objeto de comparação **cada uma das ações puníveis praticadas pelo contribuinte, individualmente, e entre si.**

Ou seja, *in casu*, a penalidade aplicável ao contribuinte infrator antes da MP nº 449/2008 para o seu ato omissivo de não entregar as GFIP's, somente poderia ser comparada com a multa cominada pela legislação posterior para este mesmo ato. Assim, na época da lavratura da autuação, a fiscalização deveria ter realizado esta comparação e, em relação aos fatos geradores ocorridos antes do advento da MP nº 449/2008, ao verificar que a novel legislação, para a mesma ação, cominou uma penalidade menor do que a legislação revogada, deveria ter lavrado auto de infração específico para a imposição da nova multa, posto que mais benéfica ao contribuinte.

Quanto à multa de ofício pelo não recolhimento do tributo devido, da mesma forma deveria ter agido a fiscalização: deveria o fiscal ter comparado a multa prevista pela legislação revogada com a multa prevista pela nova legislação e, em relação aos fatos geradores ocorridos antes do advento da MP nº 449/2008, lavrado auto de infração utilizando-se da penalidade anterior, vigente à época dos fatos geradores, posto que mais benéfica ao contribuinte, conforme deixa em evidência o art. 106 do CTN.

No entanto, não foi isso o que fez o fiscal autuante, razão pela qual a presente autuação não pode perdurar no que tange à penalidade aplicada ao contribuinte.

Em que pese o fiscal autuante não tenha feito menção à Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14/09 para atuar desta forma, verifica-se que o procedimento adotado pela fiscalização é exatamente o previsto na referida portaria, que dispõe nos seguintes termos, *in verbis*:

“Art. 3º A análise da penalidade mais benéfica, a que se refere esta Portaria, será realizada pela comparação entre a soma dos valores das multas aplicadas nos lançamentos por descumprimento de obrigação principal, conforme o art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, e de obrigações acessórias, conforme §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, e da multa de ofício calculada

na forma do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009.”

Contudo, como já demonstrado, a aplicação do princípio da retroatividade benigna proposta pela Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14/09 é visivelmente conflituosa com o CTN, não podendo ser admitida. A respeito da questão já se manifestou a doutrina especializada, *in verbis*:

“Como visto, esse dispositivo determina a cumulação das penalidades previstas na Lei nº 8.212/91, em sua redação anterior à MP nº 449/08, para os casos de falta de recolhimento com lançamento de ofício (art. 35, II) e de ausência de entrega de GFIP ou omissão de fatos geradores na declaração (art. 32, parágrafos 4º e 5º), para que o valor resultante dessa soma seja confrontado com a multa de 75% atualmente prevista também para os casos de lançamento de ofício das contribuições tratadas pela Lei nº 8.212/91.

Ora, trata-se de solução inusitada, decorrente do intuito de se encontrar alguma aparente justificativa para a aplicação da gravosa multa de 75% à falta de recolhimento de contribuições relacionadas a fatos geradores anteriores à sua instituição”.(COSTA. Rafael Santiago. Revista Dialética de Direito Tributário nº 178. Artigo: A Retroatividade Benéfica da Medida Provisória nº 449/08 (Lei nº 11.941/09) em Relação às Penalidades Vinculadas às Contribuições de que trata a Lei nº 8.212/91 e as Ilegalidades da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14/09. Ed. Dialética, São Paulo, 2010, p. 115..

Diante das considerações acima expostas, deve ser aplicada a penalidade prevista no art. 35, II da Lei nº 8.212/1991, conforme a sua redação anterior à nova legislação, visto que, até o presente momento, a multa não atingiria o patamar de 75% previsto no art. 44, da Lei nº 9.430/96.

Por fim, em que pese a multa prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/91 (antes da alteração promovida pela Lei nº 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 nº 9.430/96 limita-se ao percentual de 75% do valor principal, deve esta ser aplicada caso a multa prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/91 (antes da alteração promovida pela Lei nº 11.941/2009) supere o seu patamar.

Diante do exposto, voto pelo **CONHECIMENTO** do recurso voluntário para **DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO**, reconhecendo a extinção dos créditos tributários dos períodos compreendidos entre 12/2003 a 06/2004 pela decadência, e determinar o recálculo da multa aplicada na presente autuação, conforme exposto nas razões do voto, limitando-se ao percentual máximo de 75%, previsto no art. 44 da Lei nº 9.430/96.

É o voto.

Nereu Miguel Ribeiro Domingues

Voto Vencedor

Conselheira Ana Maria Bandeira, Redatora Designada

Com a devida vênia, ousou divergir do Conselheiro Relator no que tange ao reconhecimento de decadência parcial pela aplicação do art. 150, § 4º do CTN.

O lançamento em questão foi efetuado com amparo no art. 45 da Lei nº 8.212/1991.

Entretanto, 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, da Lei n. 8212/91.

Na oportunidade, os ministros ainda editaram a Súmula Vinculante nº 08 a respeito do tema, a qual transcrevo abaixo:

Súmula Vinculante 8 “São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”

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 nº 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.

Da análise do caso concreto, verifica-se que o lançamento em tela refere-se a período compreendido entre 12/2003 a 08/2008 e foi efetuado em **06/07/2009**, data da intimação do sujeito passivo.

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;

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 Codex 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.

Para corroborar o entendimento acima, colaciono alguns julgados no mesmo sentido:

"TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO. TERMO INICIAL. INTELIGÊNCIA DOS ARTS. 173, I, E 150, § 4º, DO CTN.

1. O prazo decadencial para efetuar o lançamento do tributo é, em regra, o do art. 173, I, do CTN, segundo o qual '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'.

2. Todavia, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação —que, segundo o art. 150 do CTN, 'ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa' e 'opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa' —, há regra específica. Relativamente a eles, ocorrendo o pagamento antecipado por parte do contribuinte, o prazo decadencial para o lançamento de eventuais diferenças é de cinco anos a contar do fato gerador, conforme estabelece o § 4º do art. 150 do CTN. Precedentes jurisprudenciais.

3. No caso concreto, o débito é referente à contribuição previdenciária, tributo sujeito a lançamento por homologação, e não houve qualquer antecipação de pagamento. É aplicável, portanto, conforme a orientação acima indicada, a regra do art. 173, I, do CTN.

4. Agravo regimental a que se dá parcial provimento."

(AgRg nos EREsp 216.758/SP, 1ª Seção, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 10.4.2006)

"TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

DECADÊNCIA. PRAZO QUINQUENAL. MANDADO DE SEGURANÇA. MEDIDA LIMINAR.

SUSPENSÃO DO PRAZO. IMPOSSIBILIDADE.

1. Nas exações cujo lançamento se faz por homologação, havendo pagamento antecipado, conta-se o prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN), que é de cinco anos.

2. Somente quando não há pagamento antecipado, ou há prova de fraude, dolo ou simulação é que se aplica o disposto no art. 173, I, do CTN.

Omissis.

4. Embargos de divergência providos."

(EREsp 572.603/PR, 1ª Seção, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 5.9.2005)

No caso em tela, trata-se de contribuições cujos fatos geradores não são reconhecidos como tal pela empresa, restando claro que, com relação aos mesmos, a recorrente não efetuou qualquer antecipação. **Nesse sentido, pela aplicação do art. 173, inciso I, do CTN, tem-se que não há que se falar em decadência, porquanto não há valores exigidos em períodos anteriores à 12/2003.**

Por fim, destaco que, em relação às demais matérias apreciadas neste processo, filio-me ao entendimento do Conselheiro Relator, tornando-o parte integrante deste voto.

Diante do exposto, voto pelo **CONHECIMENTO** do recurso voluntário para **DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO**, apenas para determinar o recálculo da multa aplicada na presente autuação, conforme exposto nas razões do voto do Conselheiro Relator, limitando-se ao percentual máximo de 75%, previsto no art. 44 da Lei nº 9.430/96, sem a ocorrência de decadência.

É como voto.

Ana Maria Bandeira