



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

Processo nº 13005.001863/2007-81
Recurso nº 271.012 Voluntário
Acórdão nº 2402-002.492 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 09 de fevereiro de 2012
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO: GFIP. FATOS GERADORES
Recorrente CONESUL SOLUÇÕES AMBIENTAIS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/08/2006

OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA ACESSÓRIA. DESCUMPRIMENTO. INFRAÇÃO.

Consiste em descumprimento de obrigação acessória a empresa apresentar a Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP) com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL (MPF). VALIDADE. INOCORRÊNCIA DE NULIDADE.

O Mandado de procedimento fiscal (MPF) é ordem específica para que a fiscalização, por meio do auditor fiscal, inicie Fiscalização em determinada entidade, devendo a mesma tomar ciência deste documento no início da ação fiscal.

O MPF deve estar válido quando o sujeito passivo teve conhecimento de sua existência, seja realizada pessoalmente, seja realizada por intermédio de correspondência postal com comprovante de Aviso de Recebimento (AR).

NULIDADE LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA.

Se o Relatório Fiscal e as demais peças dos autos demonstram de forma clara e precisa a origem do lançamento e a fundamentação legal que o ampara, não há que se falar em nulidade do Auto de Infração.

DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA. APLICAÇÃO DA SÚMULA VINCULANTE 08 DO STF. OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. APLICAÇÃO ART 173, I, CTN.

De acordo com a Súmula Vinculante nº 08, do STF, os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991 são inconstitucionais, devendo prevalecer, no que tange à decadência e prescrição, as disposições do Código Tributário Nacional.

O prazo de decadência para constituir as obrigações tributárias acessórias, relativas às contribuições previdenciárias, é de cinco anos e deve ser contado nos termos do art. 173, inciso I, do CTN.

LEGISLAÇÃO POSTERIOR. MULTA MAIS FAVORÁVEL. APLICAÇÃO EM PROCESSO PENDENTE JULGAMENTO.

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.

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

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial para adequação da multa ao artigo 32-A da Lei nº 8.212/91, caso mais benéfica.

Julio Cesar Vieira Gomes - Presidente.

Ronaldo de Lima Macedo - Relator.

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Julio Cesar Vieira Gomes, Ana Maria Bandeira, Igor Araújo Soares, Ronaldo de Lima Macedo, Ewan Teles Aguiar e Jhonatas Ribeiro da Silva.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração lavrado com fundamento na inobservância da obrigação tributária acessória prevista no art. 32, inciso IV e § 5º, da Lei nº 8.212/1991, acrescentados pela Lei nº 9.528/1997, c/c o art. 225, inciso IV e § 4º, do Decreto nº 3.048/1999, que consiste em a empresa apresentar a Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP) com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, nas competências 01/1999 a 08/2006.

Segundo o Relatório Fiscal da Infração (fl. 06), a empresa apresentou a GFIP sem os fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias. Esses fatos geradores são os seguintes:

1. Remunerações de segurados contribuintes individuais (categoria 13, ocorrência 05) relacionados em folha de pagamento e omitidos em GFIP – filial (Planilha 2.1 A e 2.1 B, às fls. 19/22);
2. Remunerações de contribuintes individuais (categoria 11 e 13) relacionados em folha de pagamento e omitidos em GFIP – matriz (Planilha 2.2 A e 2.2 B, às fls. 23/25);
3. Remuneração dos contribuintes individuais não relacionados em folha de pagamento nem em GFIP – matriz (Planilha 2.3 A e 2.3 B, às fls. 26/30);
4. Informação dos segurados empregados expostos a riscos ambientais do trabalho – matriz (Planilha 2.4 A e 2.4 B, às fls. 31/76);
5. Remuneração dos transportadores escolares enquadrados na categoria empregado – filial (Planilha 2.5 A e 2.5 B, às fls. 77/101);
6. Remuneração dos transportadores escolares enquadrados na categoria empregado – matriz (Planilha 2.6 A e 2.6 B, às fls. 102/154);
7. Remuneração dos segurados empregados apurada por aferição indireta – filial (Planilha 2.7 A, às fls. 155/156);
8. Remuneração dos segurados empregados apurada por aferição indireta – matriz (Planilha 2.8 A, às fls. 157/159);
9. Remuneração dos contribuintes individuais apurada por aferição indireta – Pró Labore indireto – matriz (Planilha 2.9 A, à fl. 160).

O Relatório Fiscal da Aplicação da Multa (fl. 07) informa que foi aplicada a multa no valor de R\$993.807,63 (novecentos e noventa e três mil, oitocentos e sete reais e sessenta e três centavos), fundamentada no art. 32, inciso IV, parágrafo 5º, da Lei nº 8.212/1991, com a redação dada pela Lei nº 9.528/1997, e no art. 284, inciso II, do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999. Essa multa aplicada correspondente a 100% (cem por cento) do valor devido relativo à contribuição

apurada sobre os fatos geradores não declarados, limitada, por competência, aos valores previstos no § 4º do art. 32 da Lei 8.212/1991 (em função do número de segurados da empresa).

O cálculo da multa encontra-se demonstrado na Planilha 2 – Memória de Cálculo da Multa Aplicada (fls. 08/18), em que estão compilados os valores das contribuições previdenciárias relativos aos fatos geradores não informados pela empresa por meio da GFIP, totalizados por competência, considerando os limites legais mensais máximos.

A ciência do lançamento fiscal ao sujeito passivo deu-se em 24/12/2007 (fls.01 e 207 – Volume II), por meio de correspondência postal com Aviso de Recebimento (AR).

A Notificada apresentou impugnação tempestiva (fls. 209/228 – Volume II) – acompanhada de anexos de fls. 229/240 –, alegando, em síntese, que:

1. o Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) não atendeu ao pressuposto de existência válido da ação fiscal e há irregularidades do Mandado de Procedimento Fiscal (MPF-F) nº 09200825 (04/11/2004), tais situações conduzem à sua nulidade. Este último com subtítulo Mandado de Procedimento Fiscal Complementar (MPF-C), expedido quando o Mandado Originário já havia expirado, tece extenso arrazoado para concluir que a atividade administrativa está jungida ao princípio da vinculação do ato, impondo aos agentes o rigoroso cumprimento das prescrições legais sob pena de nulidade. Que se o sujeito passivo não é cientificado, por meio de MPF, da ação fiscal que dá suporte ao lançamento, este não pode persistir. Que o servidor responsável pela execução do MPF deixou de realizar as prorrogações dentro do prazo legal e que uma vez expirado o MPF deverá ser expedido novo Mandado, devendo ser designado outro servidor, não podendo ser o mesmo responsável pela execução do MPF extinto (que, no caso, praticou atos desprovido de competência concreta);
2. a impugnante também alega que todos os fatos geradores anteriores a dezembro de 2002 estão acobertados pela decadência do direito de constituir a obrigação principal o que sepulta, também, a possibilidade da constituição do crédito em relação à penalidade (multa) e tece considerações sobre o art. 173, I do CTN;
3. o título “Razões de Mérito”, primeiramente demonstra seu inconformismo em relação ao valor total da multa aplicada que entende deveria ser limitada a R\$11.951,30 (onze mil e novecentos e cinquenta e um reais e trinta centavos), ou seja, 10 vezes o valor mínimo no caso da impugnante (entre 101 a 500 segurados), conforme previsto no art. 284, I e II do Regulamento da Previdência Social (RPS);
4. além disso aduz que, como já defendido na NFLD 37.047.644-1, nunca houve, como aventado, informação errônea de fatos geradores ou a omissão de informações na GFIP pela impugnante, visto que não houve e/ou há a propalada exposição dos funcionários da impugnante a agentes nocivos. Houve apenas um mero erro de digitação, pois toda a conclusão favorece a eficácia do EPI, sendo que somente no final, por um lapso qualquer, constou o código de ocorrência errado (04 em lugar de 00), fl. 226 da peça impugnatória;

5. alega que: o auditor em seu relatório desconsidera toda a descrição do Perito, tendo se atentado apenas ao código, o que faz sem nenhuma explicação técnica. Não teria cabimento o *expert* errar toda a descrição e acertar somente o código (um mero número). O mais prudente seria considerar toda a descrição do laudo correta e apenas uma falha quanto ao código;
6. requer seja reconhecida a nulidade do Procedimento Administrativo Fiscal tendo em conta as prorrogações fora do prazo e a ausência de prorrogação até 21/12/2007, fato que culminou com a lavratura do presente auto por servidor que não dispõe de competência concreta para tanto; ou a prescrição do crédito tributário constituído, em relação às competências e/ou infrações cometidas anteriormente a 31/12/2002, declarando, em qualquer das situações prejudiciais narradas, inexigível o respectivo crédito tributário constituído. Que, acaso este não seja o entendimento, requer seja reconhecida a insubsistência do crédito tributário constituído, considerando que a multa aplicada carece de amparo legal, o que conduz à nulidade da presente peça fiscal.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em Santa Maria/RS – por meio do Acórdão 18-09.457 da 4ª Turma da DRJ/STM (fls. 242/252 – Volume II) – considerou o lançamento fiscal procedente em parte, eis que houve a decadência tributária para os fatos geradores ocorridos até a competência 11/2001, inclusive, e para a competência 13/2001, em atendimento à Súmula Vinculante nº 08 do Supremo Tribunal Federal (STF).

A Notificada apresentou recurso (fls. 255/269), manifestando seu inconformismo pela obrigatoriedade do recolhimento dos valores lançados no auto de infração e no mais efetua as alegações da peça de impugnação.

Posteriormente, a Notificada juntou aos autos documentos de procuração, atos societários e substabelecimentos (fls. 280/286).

A Seção de Controle e Acompanhamento Tributário (SACAT) da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Santa Cruz do Sul/RS informa que o recurso interposto é tempestivo e encaminha os autos ao Conselho de Contribuintes para processamento e julgamento (fls. 278 e 279).

É o relatório.

Voto

Conselheiro Ronaldo de Lima Macedo, Relator

Recurso tempestivo (fls. 253/255). Presentes os pressupostos de admissibilidade, conheço do recurso interposto.

O presente lançamento fiscal decorre do fato de que a Recorrente apresentou a Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP) com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, para as competências 12/2001 a 08/2006.

Essas contribuições correspondentes a tais fatos geradores foram objeto das Notificações Fiscais de Lançamento de Débito (NFLD's) n^{os} 37.047.644-1 (processo 13005.001864/2007-25), 37.047.645-0 (processo 13005.001866/2007-14) e 37.047.646-8 (processo 13005.001867/2007-69). Essas notificações já foram devidamente julgadas no âmbito desta Corte Administrativa, por meio dos seguintes Acórdãos, respectivamente: 2401-002.174 (sessão de 01/12/2011); 2402-001.754 (sessão de 12/05/2011); e 2402-001.755 (sessão de 12/05/2011). Com as decisões, os valores originários das contribuições sociais previdenciárias não sofreram alterações, sendo mantidos em sua totalidade os fatos geradores apurados nessas notificações (obrigação principal).

DAS PRELIMINARES:

O cerne do recurso repousa em alegação de que o procedimento de auditoria fiscal não cumpriu a legislação de regência para a constituição do lançamento fiscal. Assim, haveria nulidades no lançamento fiscal, pois, segundo a Recorrente, ocorreu a falta de cobertura do Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) durante a realização do procedimento de auditoria fiscal.

O MPF foi criado no intuito de legitimar o procedimento de auditoria fiscal. Além disso, MPF válido para fins de autuação é aquele em que o sujeito passivo teve conhecimento de sua existência, seja realizada pessoalmente ou por meio do sítio do Fisco (www.receita.fazenda.gov.br), seja realizada por intermédio de correspondência postal com comprovante de Aviso de Recebimento (AR).

Esclarecemos ainda que a legislação tributária dispõe que, na instauração de procedimento fiscal, é obrigatória a emissão de Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), nos termos do art. 2º do Decreto n° 3.969/2001 – diploma que estabeleceu as normas gerais para a execução de ações fiscais com vistas à apuração e cobrança de créditos previdenciários –, *in verbis*:

Art. 2º. Os procedimentos fiscais relativos aos tributos federais previdenciários serão executados por Auditores Fiscais da Previdência Social habilitados e instaurados mediante ordem específica denominada Mandado de Procedimento Fiscal – MPF. (redação dada pelo Decreto n° 4.058/01).

Parágrafo único. Para o procedimento de fiscalização, será emitido Mandado de Procedimento Fiscal - Fiscalização (MPF-

F) e, no caso de diligência, Mandado de Procedimento Fiscal - Diligência (MPF-D).

Art. 3º. Para os fins deste Decreto, entende-se por procedimento fiscal:

I – de fiscalização, as ações que objetivam a verificação cumprimento das obrigações tributárias, por parte do sujeito passivo, relativas aos tributos federais previdenciários, podendo resultar em constituição de crédito tributário; (...)

Art. 4º. O MPF será emitido na forma de modelos adotados e divulgados pelos órgãos competentes, do qual será dada ciência ao sujeito passivo, nos termos do art. 23 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, com a redação dada pelo art. 67 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, por ocasião do início do procedimento fiscal. (...)

Art. 10. As alterações no MPF, decorrentes de substituição, inclusão ou exclusão e servidor responsável pela sua execução, bem assim as relativas a tributos a serem examinados e período de apuração, serão procedidas mediante emissão de Mandado de Procedimento Fiscal Complementar (MPF-C), pela autoridade outorgante do MPF originário, do qual será dada ciência ao sujeito passivo. (...)

Art. 13. A prorrogação do prazo de que trata a art. 12 poderá ser efetuada pela autoridade outorgante tantas vezes quantas necessárias, observados a cada ato, os limites estabelecidos naquele artigo.

Parágrafo único. A prorrogação do prazo de validade do MPF será formalizada mediante a emissão do MPF – C. (...)

Art. 15. O MPF se extingue:

I – pela conclusão do procedimento fiscal, registrado em termo próprio;

II – pelo decurso dos prazos a que se referem os arts. 12 e 13. (...)

Art. 16. A hipótese de que trata o inciso II do art. 15 não implica nulidade dos atos praticados; podendo a autoridade responsável pela emissão do Mandado extinto determinar a emissão de novo MPF para a conclusão do procedimento fiscal.

O MPF é uma ordem específica dirigida à autoridade fiscal para que, no uso de suas atribuições privativas, instaure os procedimentos fiscais, tais como as ações que objetivam a verificação do cumprimento das obrigações previdenciárias, podendo, dessas ações, resultar a constituição do crédito previdenciário.

Devidamente instaurado o procedimento fiscal, o MPF terá validade até o final do prazo por ele estabelecido ou na data em que houver conclusão do procedimento fiscal, registrado por meio do Termo de Encerramento da Ação Fiscal (TEAF), conforme disposto no art. 15 do Decreto nº 3.969/2001. A prorrogação do prazo de validade do MPF será

formalizada mediante a emissão de MPF-C (art. 13, parágrafo único, do Decreto nº 3.969/2001). Ambos acima transcritos.

Verifica-se que o procedimento fiscal foi iniciado regularmente com a emissão do Mandado de Procedimento Fiscal – Fiscalização (MPF-F) nº 09200825 (fl. 161), emitido em 04/11/2004, e sua ciência ocorreu em 25/11/2004, sendo que o mesmo tinha prazo de execução até 04/03/2005. Posteriormente, conforme ficou assentado na decisão de primeira instância (fls. 246/247), foram emitidos regularmente os Mandados de Procedimento Fiscal Complementares (MPF-C).

A Recorrente alega que não consta dos autos nenhum MPF-C posterior ao MPF-C 13, a fim de demonstrar a continuação (prorrogação) da ação fiscal. Contudo, há que se esclarecer que em 02/05/2007 entrou em vigor o Decreto nº 6.104/2007, que revogou o Decreto nº 3.969/2001, transcrito acima, e alterou a sistemática de emissão dos MPF Complementares, a saber:

Art. 2º. Os procedimentos fiscais relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil serão executados, em nome desta, pelos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil e somente terão início por força de ordem específica denominada Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), instituído mediante ato da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

(...)

§ 4º O Secretário da Receita Federal do Brasil estabelecerá os modelos e as informações constantes do MPF, os prazos para sua execução, as autoridades fiscais competentes para sua expedição, bem como demais hipóteses de dispensa ou situações em que seja necessário o início do procedimento antes da expedição do MPF, nos casos em que haja risco aos interesses da Fazenda Nacional.

E, na mesma data, em 02/05/2007, o Secretário da Receita Federal do Brasil, disciplinou a execução dos procedimentos fiscais relativos a tributos e contribuições administradas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), por meio da Portaria RFB nº 4.066, a saber:

Art. 13. A prorrogação do prazo de que trata o artigo anterior poderá ser efetuada pela autoridade outorgante, tantas vezes quantas necessárias, observado, em cada ato, o prazo máximo de sessenta dias, para procedimentos de fiscalização, e de trinta dias, para procedimentos de diligência.

§ 1º A prorrogação de que trata o Caput poderá ser feita por intermédio de registro eletrônico efetuado pela respectiva autoridade outorgante, cuja informação estará disponível na Internet nos termos do art. 72, inciso VIII. (g.n.)

§ 2º Na hipótese do § 1º, o AFRFB responsável pelo procedimento fiscal fornecerá ao sujeito passivo, quando do primeiro ato de ofício praticado junto ao mesmo após cada prorrogação, o Demonstrativo de Emissão e Prorrogação, contendo o MPF emitido e as prorrogações efetuadas, reproduzido a partir das informações apresentadas na Internet, conforme modelo constante do Anexo VI.

Depreende-se da leitura desse art. 13 da Portaria RFB nº 4.066, que a continuidade da fiscalização poderia ter sido conferida pela Recorrente a qualquer tempo, com o acesso ao *site* institucional do Fisco: www.receita.fazenda.gov.br.

O Demonstrativo de Emissão e Prorrogação de MPF – Auditoria Previdenciária, cópia anexa à fl. 176 dos autos, nos informa da prorrogação do MPF de 09/06/2007 com validade até 08/08/2007; de 08/08/2007 até 07/10/2007; de 07/10/2007 até 06/12/2007 e de 06/12/2007 até 21/12/2007.

Consta o Termo de Encerramento da Ação Fiscal (TEAF), datado de 18/12/2007 (fls. 203/204), o qual foi postado no Correio em 21/12/2007, conforme correspondência postal com Aviso de Recebimento (AR) anexo à fl. 207.

Dentro desse contexto, constata-se que, em nenhum momento, houve a extinção de qualquer MPF emitido, e todos os atos foram praticados dentro dos prazos de validade dos Mandados de Procedimento Fiscal. Logo, não há que se falar em nulidade do lançamento, que está correto, nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN).

Dessa forma, não acato as preliminares ora examinadas de nulidade e de ilegalidade.

A Recorrente alega que seja declarada a extinção do crédito tributário, pois a multa aplicada decorre de período abrangido pela decadência, conforme art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional (CTN). Tal alegação não será acatada pelos motivos fáticos e jurídicos a seguir delineados.

O período abrangido pelo descumprimento da obrigação tributária acessória corresponde às competências 01/1999 a 08/2006.

É cediço que a decadência deve ser verificada considerando-se a Súmula Vinculante nº 8, editada pelo Supremo Tribunal Federal, que dispôs o seguinte:

Súmula Vinculante nº 8 do 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”.

Vale lembrar que os efeitos da súmula vinculante atingem a administração pública direta e indireta nas três esferas, conforme se depreende do art. 103-A, *caput*, da Constituição Federal que foram inseridos 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 análise do caso concreto, verifica-se que embora se trate de aplicação de multa pelo descumprimento de obrigação acessória, há que se verificar a ocorrência de

eventual decadência à luz das disposições do Código Tributário Nacional que disciplinam a questão ante a manifestação do STF quanto à inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212/1991.

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.

Quanto ao 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.

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.

No caso, como se trata de aplicação de multa pelo descumprimento de obrigação acessória não há que se falar em antecipação de pagamento por parte do sujeito passivo, assim, para a apuração de decadência, aplica-se a regra geral contida no art. 173, inciso I, do CTN.

Assevere-se que a questão foi objeto de manifestação por parte da Procuradoria da Fazenda Nacional por meio da Nota PGFN/CAT Nº 856/2008 aprovada pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional em 01/09/2008, nos seguintes termos:

“Aprovo. Frise-se a conclusão da presente Nota de que o prazo de decadência para constituir as obrigações tributárias acessórias relativas às contribuições previdenciárias é de cindo anos e deve ser contado nos termos do art. 173, I, do CTN.”

Assim, como a autuação se deu em **24/12/2007**, data da ciência do sujeito passivo (fl. 01 e 207), e a multa aplicada decorre do período compreendido entre **01/1999 a 08/2006**, reconhece-se que ocorreu parcialmente a decadência tributária e que deverão ser excluídos do total da multa os valores apurados até a competência **11/2001**, inclusive, e também na competência **13/2001**, nos termos do art. 173, inciso I, do CTN.

Esclarecemos que a competência 12/2001 não deve ser excluída do cálculo do lançamento fiscal ora analisado, porquanto a sua exigibilidade e a sua hipótese impositiva (situação fática da hipótese de incidência da multa) somente ocorrerão a partir de 01/2002, com a remuneração paga, devida ou creditada a qualquer título, durante o mês, aos segurados obrigatórios do RGPS, quando poderia ter sido efetuado o lançamento fiscal.

Posteriormente, a decisão de primeira instância, veiculada por meio do Acórdão nº 18-09.457 da 4ª Turma da DRJ/STM (fls. 242/252 – Volume II), considerou as premissas acima delineadas nos seus argumentos e determinou a extinção dos valores apurados que foram abarcados pela decadência tributária no presente lançamento fiscal (competências 01/1999 a 11/2001 e 13/2001).

Assim, não acato a preliminar de decadência tributária, eis que já houve a aplicação do Enunciado nº 08 de Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal na decisão de primeira instância.

Diante disso, rejeito as preliminares ora examinadas, e passo ao exame de mérito.

DO MÉRITO:

Com relação ao procedimento utilizado pela auditoria fiscal, a Recorrente alega que não houve cumprimento da legislação vigente.

Tal alegação não será acatada, eis que o Fisco cumpriu a legislação de regência, ensejando o lançamento de ofício em decorrência da Recorrente ter incorrido no descumprimento de obrigação tributária acessória, conforme os fatos e a legislação a seguir delineados.

Verifica-se que a Recorrente não informou ao Fisco, por intermédio da Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP), todos os fatos geradores das contribuições previdenciárias, relativas à remuneração dos segurados empregados e contribuintes individuais que lhe prestaram serviços, para as competências 12/2001 a 08/2006.

Os valores da remuneração dos segurados foram devidamente delineados nas planilhas de fls. 19/161.

Com isso, a Recorrente incorreu na infração prevista no art. 32, inciso IV e §5º, da Lei nº 8.212/1991, transcrito abaixo:

Lei nº 8.212/1991

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.

(...)

§ 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, de 10.12.97).

Esse art. 32, inciso IV e § 5º, da Lei nº 8.212/1991 é claro quanto à obrigação acessória da empresa e o Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999, complementa, delineando a forma que deve ser observada para o cumprimento do dispositivo legal, como, por exemplo, o preenchimento e as informações prestadas são de inteira responsabilidade da empresa, conforme preceitua o seu art. 225, inciso IV e §§ 1º a 4º:

Decreto nº 3.048/1999:

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;

§ 1º As informações prestadas na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social servirão como base de cálculo das contribuições arrecadadas pelo Instituto Nacional do Seguro Social, comporão a base de dados para fins de cálculo e concessão dos benefícios previdenciários, bem como constituir-se-ão em termo de confissão de dívida, na hipótese do não-recolhimento.

§ 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)

§ 3º A Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social é exigida

relativamente a fatos geradores ocorridos a partir de janeiro de 1999.

§ 4º O preenchimento, as informações prestadas e a entrega da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social são de inteira responsabilidade da empresa.

Nos termos do arcabouço jurídico-previdenciário acima delineado, constata-se, então, que a Recorrente – ao não incluir na GFIP todos os fatos geradores das contribuições previdenciárias, referentes à remuneração dos segurados empregados e contribuintes individuais – incorreu na infração prevista no art. 32, inciso IV e § 5º, da Lei nº 8.212/1991, c/c o art. 225, inciso IV e §§ 1º a 4º, do Regulamento da Previdência Social (RPS).

Portanto, o procedimento utilizado pela auditoria fiscal para a aplicação da multa foi devidamente consubstanciado na legislação vigente à época da lavratura do auto de infração. Ademais, não verificamos a existência de qualquer fato novo que possa ensejar a revisão do lançamento em questão nas alegações registradas na peça recursal da Recorrente.

Ainda dentro do aspecto meritório e em observância aos princípios da legalidade objetiva, da verdade material e da autotutela administrativa, presentes no processo administrativo tributário, frisamos que os valores da multa aplicados foram fundamentados na redação do art. 32, inciso IV e §§ 4º e 5º, da Lei nº 8.212/1991, acrescentados pela Lei nº 9.528/1997. Entretanto, este dispositivo sofreu alteração por meio do disposto nos arts. 32-A e 35-A, ambos da Lei nº 8.212/1991, acrescentados pela Lei nº 11.941/2009. Com isso, houve alteração da sistemática de cálculo da multa aplicada por infrações concernentes à GFIP's, a qual deve ser aplicada ao presente lançamento ora analisado, tudo em consonância com o previsto pelo art. 106, inciso II, alínea "c", do Código Tributário Nacional.

Assim, quanto à multa aplicada, vale ressaltar a superveniência da Lei nº 11.941/2009.

Para tanto, inseriu o art. 32-A na Lei nº 8.212/1991, o qual dispõe o seguinte:

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, de 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, de 2009).

§ 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, de 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, de 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, de 2009).

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

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

No caso em tela, trata-se de infração que agora se enquadra no art. 32-A, inciso I, da Lei nº 8.212/1991.

Considerando o grau de retroatividade média da norma previsto no art. 106, inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional (CTN), transcrito abaixo, há que se verificar a situação mais favorável ao sujeito passivo, face às alterações trazidas.

CTN:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

(...)

II. tratando-se de ato não definitivamente julgado:

(...)

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Nesse sentido, entendo que na execução do julgado, a autoridade fiscal deverá verificar, com base nas alterações trazidas, qual a situação mais benéfica ao contribuinte, se a multa aplicada à época ou a calculada de acordo com o art. 32-A, inciso I, da Lei nº 8.212/1991.

Esclarecemos que não há espaço jurídico para aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212/1991, eis que este remete para a aplicação do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, que trata das multas quando do lançamento de ofício dos tributos federais, vejo que as suas regras estão em outro sentido. As multas nele previstas incidem em razão da falta de pagamento ou, quando sujeito a declaração, pela falta ou inexactidão da declaração, aplicando-se apenas ao valor que não foi declarado e nem pago.

Assim, há diferença entre as regras estabelecidas pelos artigos 32-A e 35-A, ambos da Lei nº 8.212/1991. Quanto à GFIP não há vinculação com o pagamento. Ainda que não existam diferenças de contribuições previdenciárias a serem pagas, estará o contribuinte sujeito à multa do artigo 32-A da Lei nº 8.212/1991.

O art. 44 da Lei nº 9.430/1996 dispõe o seguinte:

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

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

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.

A regra do artigo acima mencionado tem finalidade exclusivamente fiscal, diferentemente do caso da multa prevista no artigo 32-A da Lei nº 8.212/1991, em que independentemente do pagamento/recolhimento da contribuição previdenciária, o que se pretende é que, o quanto antes (daí a gradação em razão do decurso do tempo), o sujeito passivo preste as informações à Previdência Social, sobretudo os salários de contribuição percebidos pelos segurados. São essas informações que viabilizam a concessão dos benefícios previdenciários. Quando o sujeito passivo é intimado para entregar a GFIP, suprir omissões ou efetuar correções, o Fisco já tem conhecimento da infração e, portanto, já poderia autuá-lo, mas isso não resolveria um problema extrafiscal, que é: as bases de dados da Previdência Social não seriam alimentadas com as informações corretas e necessárias para a concessão dos benefícios previdenciários.

Por essas razões é que não vejo como se aplicarem as regras do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 aos processos instaurados em razão de infrações cometidas sobre a GFIP. E no que tange à “falta de declaração e nos de declaração inexata”, parte também do dispositivo, além das razões já expostas, deve-se observar o Princípio da Especificidade – a norma especial prevalece sobre a geral: o artigo 32-A da Lei nº 8.212/1991 traz regra aplicável especificamente à GFIP, portanto deve prevalecer sobre as regras no artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 que se aplicam a todas as demais declarações a que estão obrigados os contribuintes e responsáveis tributários. Pela mesma razão, também não se aplica o artigo 43 da mesma lei:

Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até

o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Em síntese, para aplicação de multas pelas infrações relacionadas à GFIP devem ser observadas apenas as regras do artigo 32-A da Lei nº 8.212/1991 que regulam exaustivamente a matéria. É irrelevante para tanto se houve ou não pagamento/recolhimento e, no caso que tenha sido lavrado Auto de Infração de Obrigação Principal (AIOP), qual tenha sido o valor nele lançado.

CONCLUSÃO:

Voto no sentido de CONHECER do recurso e **DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL**, para que a multa seja recalculada, se mais benéfica ao contribuinte, de acordo com o disciplinado no art. 32-A da Lei nº 8.212/1991, nos termos do voto.

Ronaldo de Lima Macedo.



Ministério da Fazenda

PÁGINA DE AUTENTICAÇÃO

O Ministério da Fazenda garante a integridade e a autenticidade deste documento nos termos do Art. 10, § 1º, da Medida Provisória nº 2.200-2, de 24 de agosto de 2001 e da Lei nº 12.682, de 09 de julho de 2012.

Documento produzido eletronicamente com garantia da origem e de seu(s) signatário(s), considerado original para todos efeitos legais. Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001.

Histórico de ações sobre o documento:

Documento juntado por RONALDO DE LIMA MACEDO em 27/02/2012 17:29:52.

Documento autenticado digitalmente por RONALDO DE LIMA MACEDO em 14/03/2012.

Documento assinado digitalmente por: JULIO CESAR VIEIRA GOMES em 26/03/2012 e RONALDO DE LIMA MACEDO em 14/03/2012.

Esta cópia / impressão foi realizada por MARIA MADALENA SILVA em 12/08/2019.

Instrução para localizar e conferir eletronicamente este documento na Internet:

1) Acesse o endereço:

<https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx>

2) Entre no menu "Legislação e Processo".

3) Selecione a opção "e-AssinaRFB - Validar e Assinar Documentos Digitais".

4) Digite o código abaixo:

EP12.0819.15169.DJDK

5) O sistema apresentará a cópia do documento eletrônico armazenado nos servidores da Receita Federal do Brasil.

Código hash do documento, recebido pelo sistema e-Processo, obtido através do algoritmo sha1:

587F9E8B475D30514EA8EEDA625B6755731E47DE