



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

Processo nº 14041.000102/2008-19
Recurso nº 999.999 Voluntário
Acórdão nº 2301-004.309 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de fevereiro de 2015
Matéria CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS - OBRIGAÇÕES
ACESSÓRIAS - CFL 68
Recorrente VIP SERVICE CLUB LOCADORA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/02/1999 a 31/12/2006

**NORMAS GERAIS. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA
DECADÊNCIA. AUTUAÇÃO. OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA
ACESSÓRIA. DESCUMPRIMENTO. DECADÊNCIA PARCIAL.
APLICAÇÃO DO I, ART. 173 DO CTN.**

O Supremo Tribunal Federal, através da Súmula Vinculante nº 08, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 24/07/91, devendo, portanto, ser aplicadas as regras do Código Tributário Nacional.

No presente caso, aplica-se a regra do artigo 173 do CTN, por não haver recolhimentos parciais a homologar.

**NORMAS GERAIS. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.
OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA PRINCIPAL. MULTAS. PRINCÍPIO DA
RETROATIVIDADE BENÉFICA. ART. 106, CTN. ATO NÃO
DEFINITIVAMENTE JULGADO.**

Conforme determinação do Código Tributário Nacional (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.

No caso, para aplicação da regra expressa no CTN, deve-se comparar as penalidades sofridas, as antigas em comparação com as determinadas pela nova legislação.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, I) Por maioria de votos: a) em dar provimento parcial ao recurso, nas preliminares, para excluir da autuação, devido à regra decadencial expressa no I, Art. 173, do CTN, os fatos geradores da multa até a competência 11/2001, anteriores a 12/2001, nos termos do voto do(a) Redator(a). Vencidos os Conselheiros Manoel Coelho Arruda Júnior e Natanael Vieira dos Santos, que votaram em aplicar a regra decadencial expressa no § 4º, Art. 150, do CTN; II) Por voto de qualidade: a) em dar provimento parcial ao recurso, para determinar que a multa seja recalculada, nos termos do I, art. 44, da Lei n.º 9.430/1996, como determina o Art. 35-A da Lei 8.212/1991, deduzindo-se as multas aplicadas nos lançamentos correlatos, e que se utilize esse valor, caso seja mais benéfico à Recorrente, nos termos do voto do Redator. Vencidos os Conselheiros Adriano Gonzáles Silvério. Natanael Vieira dos Santos e Manoel Coelho Arruda Júnior, que votaram em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para aplicar ao cálculo da multa por obrigação acessória o art. 32-A, da Lei 8.212/91, caso este seja mais benéfico; III) Por unanimidade de votos: a) em nega provimento ao recurso nas demais alegações da recorrente, nos termos do voto do Relator. Redator: Marcelo Oliveira.

(Assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira - Presidente E REDATOR DESIGNADO.

(Assinado digitalmente)

Natanael Vieira dos Santos - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Oliveira (Presidente da Turma), Adriano Gonzales Silverio, Daniel Melo Mendes Bezerra, Cleberson Alex Friess, Natanael Vieira dos Santos e Manoel Coelho Arruda Junior.

Relatório

1. Trata-se de Recurso Voluntário interposto por VIP SERVICE CLUB LOCADORA LTDA, em face da decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Brasília (DF) que julgou improcedente em parte a impugnação apresentada e manteve parte do lançamento de crédito tributário, referente ao período de 05/2000 a 12/2006.

2. Segundo relatório do auto de infração, a empresa apresentou Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência – GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias deixando de informar as remunerações pagas, devidas ou creditadas aos empregados e contribuintes individuais constantes dos levantamentos dos levantamentos CAG, CCI, CEM, DED, DEG, DLJ, FCX, NGF, RPA, SPF, SPJ e VID, conforme tabela abaixo:

LEV	DESC	FPAS	CNAE	TER C	Fatos geradores lançados no levantamento
CAG	COMISSÃO AGENTE CONTAB	5150	71102	0115	Salários de contribuição e retenção de 11% de contribuintes individuais referentes à conta contábil “Comissão agente” 3.2.1.04.130
CEM	COMISSÃO EMISSOR CONTAB	5150	71102	0115	Salários de contribuição e retenção de 11% de contribuintes individuais referentes à conta contábil “Comissão Emissor” 3.2.1.04.131.
CCI	RETENÇÃO CONTR INDIVIDUAIS	5150	71102	0115	Retenção de 11% dos contribuintes individuais a partir de 04/2003. Tendo em vista que o contribuinte não apresentou todos os documentos comprobatórios de diversas contas contábeis cujos históricos não foram suficientes para identificar quais dentre os lançamentos se referiam a pagamentos feitos pela empresa a pessoas físicas, tais valores foram lançados como pagamento a contribuintes individuais e calculada a retenção de 11% respeitando-se o limite máximo de contribuição.
DED	DESPESAS DIVERSAS CONTAB	5150	71102	0115	Salários de contribuição e retenção de 11% de contribuinte individuais referentes à conta contábil “Despesas Diversas”
DEG	DESPESAS	5150	71102	0115	Salários de contribuição e retenção de 11% de contribuintes individuais referentes à conta contábil “Despesas Geras” 3.2.1.03.999.
DLJ	DESP LEGAIS E JUDICIAIS CONTAB	5150	71102	0115	Salários de contribuição retenção de 11% de contribuintes individuais referentes à conta contábil “Despesas Legais e Judiciais” 3.2.1.03.084.

FCX	FUNDO DE CAIXA CONTAB	5150	71102	0115	Salários de contribuição e retenção de 11% de contribuintes individuais referentes a contas contábeis diversas com histórico de lançamentos contendo a expressão “VLR. REF – fundo de caixa N/DATA”.
NGF	FOPAC NÃO DECLARADA EM GFIP	5150	71102	0115	Remuneração e contribuição de segurados empregados e contribuintes individuais não retida, constantes das folhas de pagamento e não declaradas em GFIP.
RPA	RPA CONTABILIDADE	5150	71102	0115	Salários de contribuição referentes a contas contábeis diversas com histórico de lançamentos contendo a expressão “RPA” “recibo” ou nomes de pessoas físicas. Os códigos das contas estão discriminados no RL – Relatório de Lançamentos, em anexo.
SPF	SERV TERC PF CONTAB	5150	71102	0115	Salários de contribuição e retenção de 11% de contribuintes individuais referentes à conta contábil “Serviços de Terceiros PF” 3.2.1.03.112.
SPJ	SERV TERC PJ CONTAB	5150	71102	0115	Salários de contribuição e retenção de 11% de contribuintes individuais referentes à conta contábil “Serviços de Terceiros PJ” 3.2.1.03.114.
VID	VALORES A IDENTIFICAR	5150	71102	0115	Salários de contribuição e retenção de 11% de contribuintes individuais referentes à conta contábil “Valores a identificar” 1.1.02.03.0100

3. Segundo a fiscalização, os valores não informados estão discriminados na planilha em anexo. Não foi possível discriminar individualmente todos os segurados, tendo em vista que não foram entregues todos os documentos solicitados por TIAD, cabendo à empresa individualizá-los quando da apresentação da defesa.

4. Após devidamente intimado do lançamento (21/12/2007 AR fl. 100), o recorrente apresentou impugnação tempestiva para contrapor os argumentos fiscais (fls. 102/103), no entanto a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Brasília (DF) considerou a impugnação procedente em parte, excluindo do presente lançamento os valores lançados para as competências 06/1999 a 11/2001. Para o restante do período manteve-se o crédito apurado.

5. A decisão a quo restou ementada nos seguintes termos:

INCONSTITUCIONALIDADE. ARTIGO 45 DA LEI Nº 8.212/91. SÚMULA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.

Consideram-se decaídos os créditos tributários lançados com base no artigo 45 da Lei nº 8.212/91, que determinada o prazo decadencial de 10 anos para as contribuições previdenciárias, por ter sido este artigo considerado inconstitucional pelo

Supremo Tribunal Federal, nos termos da Súmula Vinculante nº 8, publicada no DOU em 20/06/2008.

IMISSÃO DE FATOS GERADORES EM GFIP/GRFP.

Determina a lavratura de auto-de-infração a omissão de fatos geradores previdenciários na declaração prestada pela empresa em GFIP/GRFP, conforme art. 32, inciso IV, §5º, da Lei 8.212/91

Lançamento Procedente em parte (fl. 114/120)

6. Irresignado com o resultado proferido na primeira instância, após ter sido devidamente intimado (29/12/2008 – cópia AR fl. 130) o contribuinte interpôs Recurso Voluntário às fls. 122/129, o qual tem como argumentos o que segue:

- a) Preliminarmente, suscita o sobrestamento do presente processo para aguardar o julgamento da correspondente NFLD, tendo em vista que o lançamento acessório segue o principal;
- b) defende que o acórdão deve ser reformado para reconhecer também a decadência do direito do fisco constituir débitos e a consequente exclusão da cobrança perpetrada pelo fisco dos valores relativos Às competências de dez/2001 a nov/2002.
- c) Por fim, manifesta o interesse de defesa oral quando do julgamento desse processo.

7. Apresentados os argumentos recursais, não houve contrarrazões fiscais e os autos seguiram a este Conselho para análise.

É o relatório

Voto Vencido

Conselheiro Natanael Vieira dos Santos, Relator.

DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

1. Conheço do recurso voluntário, uma vez que foi tempestivamente apresentado, preenche os requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº. 70.235, de 6 de março de 1972 e passo a analisá-lo.

DA DECADÊNCIA

2. Tendo em vista o período de apuração da exação objeto do presente recurso abarcar matéria decadencial, se faz necessária a verificação da matéria nos termos do Código Tributário Nacional (CTN).

3. Sobre essa questão, cumpre dizer que o Supremo Tribunal Federal, por unanimidade, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 24/07/91 e editou a Súmula Vinculante nº 08, *verbis*: “Súmula Vinculante nº 08: São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

4. Os efeitos da Súmula Vinculante estão previstos no artigo 103-A da Constituição Federal, regulamentados pela Lei nº 11.417, de 19/12/2006, *in verbis*:

“Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei.”

5. Ainda sobre o assunto, a Lei nº 11.417, de 19 de dezembro de 2006, dispõe o que segue:

“Art. 2º O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, editar enunciado de súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma prevista nesta Lei.

§ 1º O enunciado da súmula terá por objeto a validade, a interpretação e a eficácia de normas determinadas, acerca das quais haja, entre órgãos judiciários ou entre esses e a

administração pública, controvérsia atual que acarrete grave insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos sobre idêntica questão.”

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

7. Acerca das regras de verificação da decadência do crédito tributário, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça está consolidada no seguinte sentido:

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

“[...] 1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005). 2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210). 3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação,

revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199). 5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001. 6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo. 7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008". (REsp 973733/SC, Rel. Min. Luiz Fux, DJe 18/09/2009).

8. Compulsando os autos, constata-se que o auditor fiscal examinou as folhas de pagamento apresentadas pelo recorrente. Sendo assim, considerando a totalidade da folha de salário da empresa, pode-se afirmar que houve o recolhimento de parte das contribuições sociais previdenciárias. Posto isso, há que se observar o disposto no artigo 150, §4º, do CTN.

9. O recorrente foi cientificado do lançamento fiscal em 20/06/2007 (fl. 06), referente às contribuições do período de maio de 2000 e dezembro de 2006. Dessa forma, as competências anteriores a 12/2002 ficam alcançadas pela decadência quinquenal, restando, entretanto, mantidas as competências supervenientes a 12/2002.

10. Assim, a alegação da contribuinte merece guarida e, nesse ponto, entendo que a decisão a quo merece ser reformada.

11. O recurso voluntário apresentado pela recorrente, atém-se apenas em requerer a decadência do débito até 12/2002 e o sobrestamento do presente processo até o julgamento da NFLD n. 37.064.079-9 (PAF n. 14041.000100/2008-20).

12. Ocorre o processo mencionado já foi julgado pela 1ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara, da 2ª Seção de Julgamento desse Conselho, no qual o conselheiro relator, negou provimento ao Recurso de Ofício apresentado pela Fazenda. A decisão restou ementada nos seguintes termos:

Período de apuração: 01/02/1999 a 31/12/2006

*CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PRAZO
DECADENCIAL. PAGAMENTO ANTECIPADO. CONTAGEM
A PARTIR DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR*

*Constatando-se a antecipação de pagamento parcial do tributo
aplica-se, para fins de contagem do prazo decadencial, o critério*

previsto no § 4.º do art. 150 do CTN, ou seja, cinco anos contados da ocorrência do fato gerador.

Recurso de Ofício Negado

13. Dessa forma, o objeto do argumento recursal da recorrente restou prejudicado, tendo em vista o julgamento da NFLD.

14. Quanto ao período remanescente, qual sejam as competências do período de 01/2003 a 12/2006, entendo que, por força do art. 17 do Decreto 70.235/72 que determina que “*considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante*” não merece qualquer reparo tendo em vista que sequer foram questionadas em sede recursal.

DA MULTA APLICADA

15. No tocante à multa aplicada, esta matéria deve ser revista de ofício, tendo em vista a superveniência de legislação mais benéfica no que se refere a penalidade por descumprimento de obrigação acessória.

16. Isso porque a Lei nº 11.941, de 2009, alterou a Lei nº 8.212/91 para abrandar os valores da multa aplicada:

“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:

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

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.

§ 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.”

17. Para detalhar a questão, trago a fundamentação adotada pelo Conselheiro Damião Cordeiro de Moraes ao apreciar a matéria, por ser pertinente e elucidativa para o caso dos autos:

18. Diante da regulamentação acima exposta, é possível identificar as regras do artigo 32-A:

a) é regra aplicável a uma única espécie, dentre tantas outras existentes, de declaração: a Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP;

b) é possibilitado ao sujeito passivo entregar a declaração após o prazo legal, corrigi-la ou suprir omissões antes de algum procedimento de ofício que resultaria em autuação;

c) regras distintas para a aplicação da multa nos casos de falta de entrega/entrega após o prazo legal e nos casos de informações incorretas/omitidas; sendo no primeiro caso, limitada a vinte por cento da contribuição;

d) desvinculação da obrigação de prestar declaração em relação ao recolhimento da contribuição previdenciária;

e) reduções da multa considerando ter sido a correção da falta ou supressão da omissão antes ou após o prazo fixado em intimação; e

f) fixação de valores mínimos de multa.

19. Nesse momento, passo a examinar a natureza da multa aplicada com relação à GFIP, sejam nos casos de *“falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo”* ou *“informações incorretas ou omitidas”*.

20. O inciso II do artigo 32-A manteve a desvinculação entre as obrigações do sujeito passivo: acessória, quanto à declaração em GFIP e principal, quanto ao pagamento da contribuição previdenciária devida:

“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.”

21. Dessa forma, depreende-se da leitura do inciso que o sujeito passivo estará sujeito à multa prevista no artigo, mesmo nos casos em que efetuar o pagamento em sua integralidade, ou seja, cem por cento das contribuições previdenciárias.

22. E fazendo uma comparação do referido dispositivo com o artigo 44 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996 (que trata das multas quando do lançamento de ofício dos tributos federais) percebe-se que as regras diferem entre si, pois as multas nele previstas incidem em razão da falta de pagamento ou, quando sujeito a declaração, pela falta ou inexatidão da declaração:

“LEI Nº 9.430, DE 27 DE DEZEMBRO DE 1996.

Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências.

(...).

Seção V

Normas sobre o Lançamento de Tributos e Contribuições

(...).

Multas de Lançamento de Ofício

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.”

23. Outra diferença é que as multas elencadas no artigo 44 justificam-se pela necessidade de realização de lançamento pelo fisco, já que o sujeito passivo não efetuou o pagamento, sendo calculadas independentemente do decurso do tempo, eis que a multa de ofício não se cumula com a multa de mora. A finalidade é exclusivamente fiscal, diferentemente do caso da multa prevista no artigo 32-A, 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, dados esses que viabilizam a concessão dos benefícios previdenciários.

24. Feitas essas considerações, tenho por certo que as regras postas no artigo 44 aplicam-se aos processos instaurados em razão de infrações cometidas sobre a GFIP. No que se refere à *“falta de declaração e nos de declaração inexata”*, deve-se observar o preceito por meio do qual a norma especial prevalece sobre a geral, uma vez que o artigo 32-A da Lei nº 8.212/1991 traz regra aplicável especificamente a uma espécie de declaração que é a GFIP, devendo assim prevalecer sobre as regras do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 o qual se aplicam a todas as demais declarações a que estão obrigados os contribuintes e responsáveis tributários. Pela mesma razão, também não pode ser aplicado o artigo 43 da mesma lei:

“Auto de Infração sem Tributo

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.”

25. Resumindo, é possível concluir que para a aplicação de multas pelas infrações relacionadas à GFIP devem ser observadas as regras do artigo 32-A da Lei nº 8.212/1991 que regulam exaustivamente a matéria, sendo irrelevante a existência ou não pagamento/recolhimento e qual tenha sido a multa aplicada no documento de constituição do crédito relativo ao tributo devido.

26. Quanto à cobrança de multa nesses lançamentos, realizados no período anterior à MP nº 449/2008, entendo que não há como aplicar o artigo 35-A, pois poderia haver retroatividade maléfica, o que é vedado; nem tampouco a nova redação do artigo 35.

27. Os dispositivos legais não são interpretados em fragmentos, mas dentro de um conjunto que lhe dê unidade e sentido. As disposições gerais nos artigos 44 e 61 são apenas partes do sistema de cobrança de tributos instaurado pela Lei nº 9.430/1996. Quando da falta de pagamento de tributos são cobradas, além do principal e juros moratórios, valores relativos às penalidades pecuniárias, que podem ser a **multa de mora**, quando embora a destempo tenha o sujeito passivo realizado o pagamento/recolhimento antes do procedimento de ofício, ou a **multa de ofício**, quando realizado o lançamento para a constituição do crédito. Essas duas espécies são excludentes entre si. Essa é a sistemática adotada pela lei. As penalidades pecuniárias incluídas nos lançamentos já realizados antes da MP nº 449/1996 são, por essa nova sistemática aplicável às contribuições previdenciárias, **conceitualmente multa de ofício** e pela **sistemática anterior multa de mora**. Do que resulta uma conclusão inevitável: independentemente do nome atribuído, a multa de mora cobrada nos lançamentos anteriores à MP nº 449/1996 não é a mesma da multa de mora prevista no artigo 61 da Lei nº 9.430/1996. Esta somente tem sentido para os tributos recolhidos a destempo, mas espontaneamente, sem procedimento de ofício. Seguem transcrições:

“Art.35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas “a”, “b” e “c” do parágrafo único do art. 11, 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 1996.

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.

*Seção IV**Acréscimos Moratórios Multas e Juros*

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.

§1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

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

Redação anterior do artigo 35:

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;"

28. No que tange aos autos de infração referentes à GFIP, que foram lavrados antes da MP nº 449/1996, importa que seja feita a análise quanto à aplicação do artigo 106, inciso II, alínea "c" do CTN:

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

(...).

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

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

29. E como pode ser notado, as novas regras trazidas pelo artigo 32-A são, *a priori*, mais benéficas que as anteriores, posto que nelas há limites inferiores, senão vejamos: no caso da falta de entrega da GFIP e omissão de fatos geradores, a multa não pode exceder a 20% da contribuição previdenciária, no primeiro caso; e será de R\$ 20,00 por grupo de 10 informações omitidas ou incorretas, no segundo caso.

30. Portanto, nos casos mais benéficos ao sujeito passivo, consoante o disposto no artigo 106 do CTN, a multa deve ser reduzida para adequá-la ao artigo 32-A. Porém, nos casos em a multa contida no auto de infração é inferior à que seria aplicada pelas novas regras, não há como se falar em retroatividade”.

31. Assim, entendo que os valores impostos pelo fisco devem ser retificados, conforme o novo regramento do citado artigo 32-A, eis que mais benéfico para o contribuinte.

CONCLUSÃO

32. Diante do exposto, conheço do recurso voluntário, para no mérito, dar-lhe parcial provimento, a fim de:

- a) excluir da cobrança as competências até 12/2002, por caducidade;
- b) que a multa do período remanescente seja recalculada com observância do art. 32-A, da Lei nº 8.212/91, na nova redação dada pela Lei nº. 11941/99.

É como voto.

(assinatura digital)

Natanael Vieira dos Santos.

Voto Vencedor

Conselheiro Marcelo Oliveira, redator designado.

Com todo respeito ao nobre relator, divirjo de sua conclusão quanto à aplicação de regra decadencial e multa.

DECADÊNCIA:

Quanto à questão da decadência, esclarecemos que os motivos da autuação estão descritos no RF: apresentação de GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, conforme disposto na Legislação, no período de 05/2000 a 12/2006.

Primeiramente, cabe esclarecer que a autuação foi motivada por descumprimento de obrigação acessória tributária.

A finalidade do ato é que define a regularidade da obrigação imposta pela Administração aos administrados. No caso da presente obrigação acessória a finalidade, na esfera tributária, é a verificação do adimplemento quanto à obrigação principal.

O Supremo Tribunal Federal, conforme entendimento sumulado, Súmula Vinculante de n.º 8, no julgamento proferido em 12 de junho de 2008, reconheceu a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei n.º 8.212 de 1991, nestas palavras:

***Súmula Vinculante nº 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”.*

Conforme previsto no art. 103-A da Constituição Federal, a Súmula de n.º 8 vincula toda a Administração Pública, devendo este Colegiado aplicá-la.

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.

Uma vez não sendo mais possível a aplicação do art. 45 da Lei n.º 8.212, há que serem observadas as regras previstas no CTN.

A decadência está arrolada como forma de extinção do crédito tributário no inciso V do art. 156 do CTN e decorre da conjugação de dois fatores essenciais: o decurso de certo lapso de tempo e a inércia do titular de um direito.

Esses fatores resultarão, para o sujeito que permaneceu inerte, ou na extinção de seu direito material.

Em Direito Tributário, a decadência está disciplinada no art. 173 e no art. 150, § 4º, do CTN (este último diz respeito ao lançamento por homologação). A decadência, no Direito Tributário, é modalidade de extinção do crédito tributário.

Aplica-se a regra do § 4º, Art. 150 do CTN a lançamentos por homologação, quando houve recolhimento parcial.

Já a regra do I, Art. 173 do CTN aplica-se a lançamento de ofício, sem recolhimento parcial efetuado.

Esse posicionamento possui amparo em decisões do Poder Judiciário.

“Ementa: II. 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.” (STJ. REsp 395059/RS. Rel.: Min. Eliana Calmon. 2ª Turma. Decisão: 19/09/02. DJ de 21/10/02, p. 347.)

...

“Ementa: Em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, a fixação do termo a quo do prazo decadencial para a constituição do crédito deve considerar, em conjunto, os arts. 150, § 4º, e 173, I, do Código Tributário Nacional.

Na hipótese em exame, que cuida de lançamento por homologação (contribuição previdenciária) com pagamento antecipado, o prazo decadencial será de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador.

.... 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.” (STJ. EREsp 278727/DF. Rel.: Min. Franciulli Netto. 1ª Seção. Decisão: 27/08/03. DJ de 28/10/03, p. 184.)

Como não se trata de lançamento por homologação, pois não há recolhimentos há homologar, aplica-se a regra do lançamento de ofício, já que por ser autuação sua natureza sempre será de ofício.

CTN:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

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

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

Portanto: o direito de constituir o crédito extingue-se em cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido efetuado o lançamento.

Na presente autuação, a ciência do sujeito passivo ocorreu em 06/2007 e os fatos que acarretaram a aplicação da multa ocorreram geradores ocorreram nas competências 05/2000 a 12/2006.

Logo, a recorrente não poderia ter sido autuada pelos motivos anteriores a 12/2001, pois o direito do Fisco nas competências até 11/2001 já estava extinto.

Esclarecemos que a competência 12/2000 não deve ser excluída do cálculo da multa porque a exigibilidade das informações sobre essa competência somente ocorrerá a partir de 01/2001, não decadente, quando poderia ter sido efetuada a autuação.

APLICAÇÃO DA MULTA:

Em casos como esse – em que a legislação foi alterada, com novos cálculos e forma de aplicação de penalidades – o Código Tributário Nacional (CTN), determina que a legislação deve retroagir.

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.

Portanto, pela determinação do CTN, acima, a administração pública deve verificar, nos lançamentos não definitivamente julgados, se a penalidade determinada na nova legislação é menos severa que a prevista na lei vigente no momento do lançamento.

Para tanto, devemos comparara as penalidades aplicadas antes da alteração legislativa com a imposta atualmente.

A Lei 8.212/1991 trazia a seguinte redação quando tratava de multas:

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: (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

*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; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

b) quatorze por cento, no mês seguinte; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

*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; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

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; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

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; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

*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).

§ 1º Na hipótese de parcelamento ou reparcèlement, incidirá um acréscimo de vinte por cento sobre a multa de mora a que se

refere o caput e seus incisos. (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 2º Se houver pagamento antecipado à vista, no todo ou em parte, do saldo devedor, o acréscimo previsto no parágrafo anterior não incidirá sobre a multa correspondente à parte do pagamento que se efetuar. (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 3º O valor do pagamento parcial, antecipado, do saldo devedor de parcelamento ou do reparcelamento somente poderá ser utilizado para quitação de parcelas na ordem inversa do vencimento, sem prejuízo da que for devida no mês de competência em curso e sobre a qual incidirá sempre o acréscimo a que se refere o § 1º deste artigo. (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 4º Na hipótese de as contribuições terem sido declaradas no documento a que se refere o inciso IV do art. 32, ou quando se tratar de empregador doméstico ou de empresa ou segurado dispensados de apresentar o citado documento, a multa de mora a que se refere o caput e seus incisos será reduzida em cinquenta por cento. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999). (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)

Com a edição da Medida Provisória 449/2008 ocorreram mudanças na legislação que trata sobre multas, com o surgimento de dois artigos:

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).*

...

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.

Portanto, para a correta aplicação do Art. 106 do CTN, que trata de retroatividade benigna, o Relator deveria verificar as penalidades que o sujeito passivo sofreu na legislação anterior (**créditos incluídos em autuações por descumprimento de obrigação acessória e principal**), com as penalidades determinadas atualmente pelo Art. 35-A da Lei 8.212/1991 (**créditos incluídos em autuações por descumprimento de obrigação acessória e principal**).

Conseqüentemente, divirjo do relator e voto para a manutenção da multa aplicada, pois o cálculo que irá definir se a legislação atual irá retroagir, ou não, só deve ocorrer no momento da execução do julgado, conforme exposto.

CONCLUSÃO:

Em razão do exposto, acompanho o relator em seu voto, exceto quanto as da decadência e da multa, em que voto pelo proviémnto parcial do recurso, para:

1. Na questão da decadência, aplicara a regra decadencial expressa no I, Art. 173 do CTN, a fim de excluir da autuação os fatos geradores da multa até a competência 11/2001, anteriores a 12/2001, nos termos do voto; e
2. Na questão da multa, determinar que a multa seja recalculada, nos termos do I, art. 44, da Lei n.º 9.430/1996, como determina o Art. 35-A da Lei 8.212/1991, deduzindo-se as multas aplicadas nos lançamentos correlatos, e que se utilize esse valor, caso seja mais benéfico à Recorrente, nos termos do voto.

(assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira.