



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

**Processo n.º.** 18471.003133/2008-12  
**Recurso n.º.** Voluntário  
**Acórdão n.º.** **2803-002.045 – 3ª Turma Especial**  
**Sessão de** 24 de janeiro de 2013  
**Matéria** CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIA - ORBIGAÇÃO  
 ACESSÓRIA - CFL-68  
**Recorrente** LUAU DA PRAI BIQUINIS LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2004

**ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI.**

Não compete à esfera administrativa apreciar arguição de inconstitucionalidade de lei vigente, conforme dispõe a legislação que rege o Processo Administrativo Fiscal.

**OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA ACESSÓRIA. DESCUMPRIMENTO. INFRAÇÃO.**

Consiste em descumprimento de obrigação acessória, portanto, passível de incidência de multa, 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.

**DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE.**

Não há o que se falar em realização de diligência para se averiguar parcelas integrantes do lançamento, exigidas com base em legislação supostamente inconstitucional, por ser o CARF incompetente para apreciar a matéria, nos termos da Súmula n.º. 2, expedida pelo referido órgão.

Ainda, não se vislumbra a necessidade de diligência quando os autos trazem dados suficientes para a convicção do julgador, podendo este indeferir quando entendê-la desnecessária.

**CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.**

Não se caracteriza o cerceamento do direito de defesa e ao contraditório quando a autoridade fiscal realiza o lançamento com observância ao art. 142 do CTN, demonstrando os fundamentos de fato e de direito em que se sustenta o lançamento efetuado, garantindo ao contribuinte o seu pleno exercício ao direito de defesa.

**CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS. DECADÊNCIA.**

O Supremo Tribunal Federal, através da Súmula Vinculante n.º 08, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei n.º 8.212, de 24/07/91, portanto, a decadência das contribuições previdenciárias deve-se operar em cinco anos, de acordo com as regras do Código Tributário Nacional - CTN.

No presente caso aplica-se a regra do artigo 173, I, do CTN, por se tratar do não cumprimento de obrigações acessórias exigíveis pela legislação previdenciária.

**ALTERAÇÃO DA LEGISLAÇÃO. PENALIDADE MENOS SEVERA. APLICAÇÃO DA NORMA SUPERVENIENTE AO MOMENTO DA INFRAÇÃO.**

Tendo havido alteração na legislação que instituiu sistemática de cálculo da penalidade por descumprimento de obrigação acessória, deve-se aplicar a norma superveniente aos processos pendentes de julgamento, se mais benéfica ao sujeito passivo.

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 ao recurso, nos termos do voto do(a) relator(a), para aplicar à multa o disposto no art. 32-A, inciso I, da Lei n. 8.212/1991, com a redação dada pela Lei n.º 11.941/2009, desde que mais favorável ao contribuinte.

*(assinado digitalmente)*

HELTON CARLOS PRAIA DE LIMA - Presidente.

*(assinado digitalmente)*

NATANAEL VIEIRA DOS SANTOS - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Helton Carlos Praia de Lima (Presidente), Amílcar Barca Teixeira Junior, Oséas Coimbra Júnior, Natanael Vieira dos Santos, Gustavo Vettorato e Eduardo de Oliveira.

## Relatório

1. Trata-se de Auto de Infração lavrado contra a empresa LUAU DA PRAIA BIQUINIS LTDA., por ter deixado esta de observar obrigação tributária acessória prevista no art. 32, inciso IV, parágrafos 3º e § 5º, da Lei n.º 8.212/1991, acrescentados pela Lei n.º 9.528/1997, c/c o art. 225, inciso IV e § 4º, do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048, de 06/05/1999, que consiste na apresentação da 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 01/01/2003 a 31/12/2004 (DEBCAD n.º 37.176.843-8).

2. De acordo com o Relatório Fiscal da Infração (fls. 8/15), a empresa deixou de apresentar a autoridade fiscal documentação, prestar esclarecimentos e informações acerca do salário de contribuição dos segurados empregados, tendo sido esses dados obtidos na Relação Anual de Informação Social – RAIS e nas folhas de pagamento e comparados com as remunerações declaradas em GFIP.

3. O Relatório Fiscal da Aplicação da Multa (fls. 12 e ss) informa que, com fulcro no art. 32, § 5º, da Lei n.º 8.212/1991, acrescentados pela Lei n.º 9.528/1997, e Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto no 3.048/1999, art. 284, inciso II, e art. 373, foi aplicada a multa no valor de R\$56.854,57, sendo que no cálculo observou-se a proporção de 100% do valor devido relativo à contribuição não declarada, respeitando-se o limite conforme o número de segurados. O limite mínimo da multa de R\$ 1.254,89 foi atualizado conforme a PORTARIA INTERMINISTERIAL N.º 77, de 11/03/2008.

4. A autuada tomou ciência do lançamento fiscal, em 06/11/2008, conforme consignado no Termo de Encerramento do Procedimento Fiscal - TEPF e correspondência postal com Aviso de Recebimento - AR SX620872604-BR (fls. 20/21).

5. Após devidamente intimada, a contribuinte, apresentou impugnação tempestiva as fls. 23/42, e ao julgar a peça impugnatória apresentada, o Colegiado de primeira instância considerou a impugnação improcedente, e, por consequência, manteve o crédito tributário em sua totalidade.

6. A decisão *a quo* restou ementada nos termos que hora transcrevo:

*AUTO DE INFRAÇÃO. GFIP. OMISSÃO DE FATOS GERADORES DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.*

*Constitui infração ao art. 32, inciso IV, § 5º, da Lei 8.212/91, na redação dada pela Lei 9.528/97, a apresentação de GFIP - Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações a Previdência Social - com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.*

*CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. DECADÊNCIA.*

*QUINQUENAL INOCORRÊNCIA.*

*Sendo o auto de infração um lançamento de ofício por verificação do descumprimento de obrigação acessória, a contagem do período decadencial de cinco anos declarado pelo STF deverá ser iniciada nos termos do art. 173, I do Código Tributário Nacional, incorrendo a decadência se a exigência consubstanciada no auto de infração está dentro dos cinco anos previsto na legislação.*

*MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL (MPF). EMISSÃO REVOGADA. TERMO DE INÍCIO DA AÇÃO FISCAL (TIAF). CIÊNCIA E INTIMAÇÃO AO SUJEITO PASSIVO DO PROCEDIMENTO FISCAL EM CURSO.*

*O TIAF emitido privativamente pelo AFPS, no pleno exercício de suas funções, tem por finalidades cientificar o sujeito passivo de que ele se encontra sob ação fiscal e intimá-lo a apresentar os documentos necessários à verificação do regular cumprimento das obrigações previdenciárias principais e acessórias.*

*NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA.*

*Incabível a nulidade pela alegação de cerceamento de defesa quando o crédito tributário apurado foi devidamente motivado, apresentando-se o documento lavrado dentro das determinações legais vigentes.*

*INCONSTITUCIONALIDADE. LEGALIDADE.  
COMPETÊNCIA.*

*A autoridade administrativa é incompetente para declarar a inconstitucionalidade ou ilegalidade de lei. Cabe a mesma a aplicação da legislação vigente em função do previsto no artigo 142 do Código Tributário Nacional.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido.” (fls. 135/142).*

7. Cientificada em 15/07/2011 (fl.146) da decisão proferida em primeira instância e demonstrando seu inconformismo com o julgamento a contribuinte, basicamente, com os mesmos argumentos constantes na impugnação, apresentou recurso voluntário (fls. 170/192), no qual, em síntese, aduz que:

a) é inconstitucional a Lei nº. 8.212/1991, no que tange ao conceito de salário, ao ampliar a base de cálculo da contribuição afronta o previsto no inciso I, art. 195, da Constituição Federal de 1988, e, que também a cobrança relativa aos riscos ambientais do trabalho é ilegal, bem como é inconstitucional a cobrança da contribuição para o SEBRAE;

b) há ofensa aos princípios da ampla defesa e do contraditório - cerceamento de defesa - haja vista ausência de descrição minuciosa dos valores integrantes da base de cálculo das contribuições;

c) os pretensos créditos relativos ao exercício de 2003 foram atingidos pela decadência porque a eles se aplicam a regra inserta no art. 150, § 4º do CTN;

d) pugna pela realização de diligências, com a finalidade de identificar os percentuais não sujeitos à incidência, uma vez que se trata de inconstitucional a legislação em que se fundamenta tal exigência;

e) deve ser aplicada a lei mais benéfica, como preconiza o art. 106, II, “c”, do CTN;

8. O fisco não apresentou contrarrazões e o processo foi encaminhado para análise e julgamento por este Conselho.

É o relatório.

## Voto

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 LEGALIDADE E CONSTITUCIONALIDADE DE LEIS

2. Em relação à alegação de que é ilegal ou inconstitucional a legislação que deu suporte à cobrança relativa aos riscos ambientais do trabalho e a cobrança da contribuição para o SEBRAE, ou mesmo a que tenha definido determinadas verbas como fatos geradores da contribuição previdenciária, estou de acordo com a posição do julgador de primeira instância, no sentido de que, no presente caso, por se tratar o lançamento de atividade vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, nos termos do art. 142 do CTN, coube a autoridade administrativa apenas observar o que determina a lei, sem adentrar ao mérito quanto a sua validade.

3. De igual modo, o Dec. 70.235/72 que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, em seu art. 26-A, determina que:

*“Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.”*

4. Assim, os eventuais aspectos relativos à ilegalidade ou inconstitucional da legislação que tenha instituído as cobranças referentes aos riscos ambientais, contribuição para o SEBRAE ou definido a hipótese de incidência da contribuição previdenciária, não tem competência este Colegiado para apreciar tal matéria, nos termos da Súmula nº 2 do CARF, a seguir transcrita:

*“Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”*

### DO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA

5. Narra o Relatório Fiscal da Infração que de acordo com o Termo de Início de Ação Fiscal, a empresa foi notificada para apresentar documentação, prestar esclarecimentos e informações a Receita Federal do Brasil, não tendo, contudo, a contribuinte apresentado os documentos solicitados, relativos ao salário de contribuição dos segurados empregados.

6. Na ausência das informações solicitadas, verificou-se o salário de contribuição dos segurados empregados com base nos valores apontados na Relação Anual de

Informação Social - RAIS e nas folhas de pagamento, os quais comparados com as remunerações declaradas em GFIP, foram identificados que na referida guia omitiu-se remunerações pagas a esses segurados, nas competências de janeiro/2003 a dezembro/2004. Deste fato, assim, resultou na aplicação de multa administrativa por infração ao inciso IV, e parágrafos 3º e 5º, do artigo 32 da Lei 8.212, de 24/07/1991, combinado com o inciso IV, parágrafo 4º, do artigo 225, inciso II do art. 284, e art. 373, do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048, de 06/05/1999.

7. A recorrente em sede recursal, basicamente, traz os mesmos argumentos apresentados na impugnação, onde reitera que os créditos lançados, correspondentes ao exercício de 2003, estão extintos pela decadência e que devem ser excluídos da dívida previdenciária os valores calculados sobre o montante que não integra a noção de salário, inclusive, a contribuição relativa aos riscos ambientais de trabalho, por serem inconstitucionais.

8. No entanto, as alegações trazidas aos autos pela contribuinte não se sustentam, uma vez que efetivamente as informações pertinentes e exigidas na legislação não foram incluídas, oportunamente, em GFIPs, o que motivou a lavratura do presente Auto de Infração, senão vejamos:

*“Lei n.º 8.212/91:*

*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. (Incluído pela Lei n.º 9.528, de 10.12.97)*

*(...).*

*§ 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 incluído pela Lei n.º 9.528, de 10.12.97).”*

O Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99, dispõe no mesmo sentido, *in verbis*:

*“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;*

§ 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.

(...).”

9. Desta forma, infere-se como correta a autuação fiscal, visto que houve o descumprimento da obrigação legal acessória, conforme estabelece os dispositivos acima transcritos, resultando, assim, na imposição de multa pela fiscalização por descumprimento de obrigação acessória da GFIP, a qual independe do cumprimento da obrigação principal e da natureza do lançamento.

10. Aliás, em consonância com a assertiva constante do item precedente, é oportuno reproduzir o apontado pelo julgador de primeira instância, e, confirmado por meio de acesso ao Comprot, no sentido de que: ***“os autos de infração sobre a obrigação tributária principal foram incluídos em parcelamento especial, conforme consulta aos sistemas informatizados. Sendo assim, ao se dispor a pagar/parcelar os créditos sobre a obrigação tributária principal, presume-se que o interessado concorda com os valores lançados naqueles autos cuja base de cálculo desta autuação está correlacionada.”*** (fl. 139).

#### DO PEDIDO DE DILIGÊNCIA

11. A contribuinte requer que se determine diligência, objetivando a eventual exclusão de valores que serviram de base para o lançamento tributário, por entender que parte dos valores lançados tem por fundamento legislação inconstitucional, notadamente no que diz respeito à contribuição destinada ao SEBRAE.

12. No entanto, na fase de impugnação, nos termos do art. 16, IV, do Dec. 70.235/72, deve o impugnante expor os motivos que justifiquem o pedido de diligência, o que foi feito pela contribuinte no recurso sob análise, tendo o pleito como fundamento a inconstitucionalidade de leis, e, por esta razão, peremptoriamente, rechaço essa pretensão, haja vista incompetência deste Colegiado para o exame da matéria, conforme já exposto, e, por ter firme o entendimento de ser desnecessária essa diligência para a convicção acerca da regularidade do lançamento.

#### DO CERCEAMENTO DE DEFESA

13. Neste ponto nenhuma razão tem a contribuinte, inclusive ela mesma alega que ***“não obstante ter sido apresentado discriminativo analítico e sintético de débito, não restou detalhado o valor do débito previdenciário, motivo pelo qual nulo é o lançamento efetuado na Notificação Fiscal objeto do presente recurso”***, haja vista à impossibilidade do seu exercício do direito a ampla defesa e do contraditório, constitucionalmente assegurados.

14. Ocorre que a própria contribuinte é taxativa quando menciona existir ***“discriminativo analítico e sintético de débito”*** no auto de infração, para em seguida, indevidamente, apontar que ***“não restou detalhado o valor do débito previdenciário”*** (fl. 173).

15. Em face dessas ponderações feitas pela autuada, coloca-se a seguinte questão: ao se descrever analiticamente o valor do débito seria diferente do seu detalhamento? **A resposta é evidentemente não, pois, ao fazer parte do lançamento o discriminativo analítico do débito é o mesmo que apresentá-lo de forma detalhada ou minuciosa.** Além disto, importa

ressaltar que as omissões na GFIP que ensejaram o presente lançamento, conforme o relatório fiscal, foram obtidas por meio do cotejo desse documento com as folhas de pagamento e RAIS, onde foram identificados os segurados empregados e seus respectivos salários de contribuição, o que evidencia a infração cometida e os valores das contribuições previdenciárias devidas, perfazendo, assim, os elementos necessários ao pleno exercício da faculdade de impugnação da exigência pela a autuada.

16. Observe-se que, constatada a irregularidade pelo agente fiscal, cabe tão-somente a este efetuar o lançamento do tributo devido e aplicação da sanção por descumprimento da lei, uma vez que se trata de atividade vinculada e obrigatória, desenvolvida com observância ao disposto no art. 142, do CTN, que assim estabelece:

*“Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.*”

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

No mesmo sentido é o que dispõe o art. 37, *caput*, da Lei nº. 8.212/91, com redação dada pela Lei nº. 11.941/09, como segue:

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

17. Tomando-se por base o constante do relatório fiscal, infere-se que o presente lançamento foi efetuado com observância ao disposto no art. 142, do CTN, e 37 da Lei n. 8.212/91, eis que todos os fundamentos de fato e de direito que ensejaram a lavratura do Auto de Infração foram adequadamente apontados pela autoridade fiscal, o que possibilitou e garantiu a contribuinte a clara e inequívoca ciência quanto à materialização da ocorrência do fato gerador e dos valores não recolhidos das contribuições sociais devidas, conforme também restou decidido pelo acórdão de primeira instância, o qual foi enfático no sentido de que **“não se encontram presentes nos autos nenhum dos motivos elencados no art. 59 do Decreto 70.235/72 que possibilitariam a decretação de nulidade (...).”** (fl.140).

18. Portanto, verifica-se que o lançamento foi realizado com observância da legislação, bem como foi a infração capitulada e descrita com precisão pela fiscalização, não procedendo, assim, as alegações da autuada de que foi cerceada no seu direito a ampla defesa e ao contraditório, pois, permitiu-se a ela averiguar as motivações e os fundamentos da presente autuação, de sorte que não se detecta qualquer transgressão a norma legal em vigor e por essa razão não há o que se falar em nulidade do lançamento.

## DA DECADÊNCIA

19. Considerados os argumentos trazidos aos autos, primeiramente é importante que seja feita a análise da decadência, conforme requerido pela contribuinte, tendo em vista que parte do crédito tributário constituído já se encontraria decaída, segundo o prazo quinquenal, previsto no Código Tributário Nacional, para só a partir dessas reflexões verificar se o referido instituto repercute no lançamento sob análise.

20. Sobre essa questão, cumpre ressaltar que, o Supremo Tribunal Federal - STF, por unanimidade, declarou a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 24/07/91 e editou a Súmula Vinculante nº 08. Seguem transcrições:

*“(...) Resultam inconstitucionais, portanto, os artigos 45 e 46 da Lei nº. 8.212/91 e o parágrafo único do art.5º do Decreto-lei nº 1.569/77, que versando sobre normas gerais de Direito Tributário, invadiram conteúdo material sob a reserva constitucional de lei complementar.*

*Sendo inconstitucionais os dispositivos, mantém-se hígida a legislação anterior, com seus prazos quinquenais de prescrição e decadência e regras de fluência, que não acolhem a hipótese de suspensão da prescrição durante o arquivamento administrativo das execuções de pequeno valor, o que equivale a assentar que, como os demais tributos, as contribuições de Seguridade Social sujeitam-se, entre outros, aos artigos 150, § 4º, 173 e 174 do CTN.*

*Diante do exposto, conheço dos Recursos Extraordinários e lhes nego provimento, para confirmar a proclamada inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91, por violação do art. 146, III, b, da Constituição, e do parágrafo único do art. 5º do Decreto-lei nº 1.569/77, frente ao § 1º do art. 18 da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda Constitucional 01/69.*

*É como voto.”*

.....

*“Súmula Vinculante nº 08:*

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

21. A instituição da denominada Súmula Vinculante e seus efeitos 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.”*

22. 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.”*

23. 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 aplicar ao caso concreto.

24. Acerca das regras de verificação da decadência, frise-se, posto que importante, que a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça consolidou-se 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).

25. No caso dos autos em questão, no entanto, devido à natureza jurídica da constituição desse tipo de crédito (Inc.IV, do art. 225, combinados com o Inc. II, do art. 284 e art. 373, do Dec. 3.048/99) – Multa por descumprimento de obrigação acessória - regra geral, a definição do termo inicial do prazo de decadência há de ser o artigo 173, inciso I, do CTN.

26. A NOTA de nº PGFN/CAT nº. 856, de 2008, editada para explicitação do Parecer PGFNC/CAT nº. 1617 de 2008, em seu item 10, concluiu nos seguintes termos:

*“Ipso facto, nada obstante tenha-se determinação legal para que a documentação seja disponibilizada ao longo de uma década, a decisão da Suprema Corte fora clara, no sentido de que os prazos de prescrição e decadência se esgotam ao longo de um lustro. Por isso, às obrigações acessórias exigíveis pela legislação previdenciária aplica-se a regra do inciso I, do art. 173, do CTN, para fins de sua constituição. Em outras palavras, o fato de que lei ainda constitucional (ainda, porque até o presente não explicitamente fulminada) determine que documentos sejam mantidos por 10 anos não é substancialmente necessário e suficiente para que não se aplique a determinação do Supremo Tribunal Federal, quanto aos prazos de prescrição e decadência. A Corte determina a aplicação do CTN. Na hipótese, e objetivamente, reporta-se ao inciso I, do art. 173, com o objetivo de fixação de dias a quo do prazo de decadência”.*

27. Isso posto, o dispositivo legal a ser aplicado no presente caso, no tocante à decadência, não é o que estabelece o art. 150, § 4º, como sustentado pela contribuinte, e sim o previsto no artigo 173, inciso I, ambos do CTN. Neste ponto assiste razão ao julgador *a quo* ao concluir que: *“Os fatos geradores relativos à infração capitulada nesta autuação são verificados por competência. No caso concreto, o crédito tributário foi constituído em 03/11/2008, data da lavratura da autuação, com ciência do contribuinte em 08/11/2008, relativo aos fatos geradores do período de 01/2003 a 12/2004. Portanto, considerando-se o prazo previsto no art. 173, I do CTN, para o presente crédito não se aplica o instituto da decadência.”* Assim, não há como prosperar as alegações (fls. 174 e ss.) da contribuinte no sentido de que parte do lançamento teria sido atingido pela decadência quinquenal.

#### DA RETROATIVIDADE DA LEGISLAÇÃO APLICÁVEL A MULTA

28. A retroatividade da Lei, quando benigna, se constitui em direito da recorrente, assegurado pelo inciso II, do art. 106, do CTN, em relação a ato não definitivamente julgado, de sorte que deve ser aplicada a lei mais favorável ao agente no tocante à definição da infração tributária, bem como à cominação da respectiva penalidade pecuniária, nos expressos termos do mencionado dispositivo, pois, a retroatividade é a regra.

29. Assim, no que tange à multa aplicada na presente autuação fiscal, deverá ser observada a retroatividade benigna, nos termos do art. 106, inciso II, do CTN, o qual determina que a lei aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado e quando imputada ao infrator penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática, *in verbis*:

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

*I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;*

*II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:*

*a) quando deixe de defini-lo como infração;*

*b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido*

*fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;*

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

30. Note-se que as multas relativas a GFIP foram alteradas pela Lei n.º 11.941, de 27/05/2009, sendo mais benéficas para o infrator. Foi acrescentado o art. 32-A à Lei n.º 8.212/1991, conforme a seguir transcrito:

*“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:*

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

*- 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”.*

31. Conforme evidenciado no Relatório Fiscal de Aplicação da Multa (fls. 12 e ss), a legislação vigente à época dos fatos que ensejaram o presente lançamento estabelecia para a conduta de apresentar a GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores da contribuição previdenciária a imposição de pena administrativa correspondente à multa de 100% (cem por cento) do valor devido relativo à exação não declarada, limitada aos valores previstos no parágrafo 4º do artigo 32 da Lei n.º 8.212/1991. Com o advento da Lei n.º 11.941/2009, a tipificação passou a ser: "apresentar a GFIP com incorreções ou omissões",

Processo n.º 18471.003133/2008-12  
Acórdão n.º 2803-002.045

S2-TE03  
Fl. 229

---

com multa de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas.

32. Assim, tomando-se por base o previsto no art. 106, inciso II do CTN, tem-se que ao presente caso, aplicar-se-á as disposições previstas no art. 32-A, da Lei n.º 8.212/1991, se ao ser cotejado com a regra até então vigente resulte em montante mais benéfico ao contribuinte.

### CONCLUSÃO

33. Ante ao exposto, CONHEÇO do recurso voluntário, para no mérito DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, para: FAZER CALCULO COMPARATIVO DA MULTA, aplicando-se o disposto no art. 32-A, inciso I, da Lei n. 8.212/1991, com a redação dada pela Lei n. 11.941/2009, desde que mais favorável ao contribuinte.

É como voto.

*(assinado digitalmente)*

Natanael Vieira dos Santos - Relator