



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

**Processo n°** 19515.004803/2009-16  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2201-003.715 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 04 de julho de 2017  
**Matéria** CONTRIBUIÇÕES DA EMPRESA, DOS SEGURADOS E DE TERCEIROS INCIDENTES SOBRE REMUNERAÇÃO NÃO DECLARADA EM GFIP  
**Recorrente** NAÇÕES COMERCIO E REPRESENTACAO DE VEICULOS AUTOMOTIVOS LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL ORDINÁRIO REGIDO PELO ART. 150, § 4º, DO CTN, DESDE QUE HAJA PAGAMENTO ANTECIPADO. NA AUSÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO, APLICA-SE A REGRA DECADENCIAL DO ART. 173, I, DO CTN. ENTENDIMENTO DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. REPRODUÇÃO NOS JULGAMENTOS DO CARF, CONFORME ART. 62-A, DO ANEXO II, DO RICARF.

Conforme decidido pelo STJ quando do julgamento do Recurso Especial nº 973.733/SC, que teve o acórdão submetido ao regime do art. 543-C do antigo CPC e da Resolução STJ 08/2008 (regime dos recursos repetitivos), sempre que o contribuinte efetue o pagamento antecipado, ainda que parcial, o prazo decadencial se encerra depois de transcorridos 5 (cinco) anos do fato gerador, conforme regra do art. 150, § 4º, CTN. Na ausência de pagamento antecipado ou nas hipóteses de dolo, fraude ou simulação, o lustrado decadencial para constituir o crédito tributário é contado do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do art. 173, I, CTN.

DECADÊNCIA. OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS.

Sujeitam-se ao regime referido no art. 173 do CTN os procedimentos administrativos de constituição de créditos tributários decorrentes do descumprimento de obrigações acessórias, uma vez que tais créditos tributários decorrem sempre de lançamento de ofício, jamais de lançamento por homologação, circunstância que afasta, peremptoriamente, a incidência do preceito tatuado no § 4º do art. 150 do CTN.

CRÉDITO TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO DA EMPRESA.

A empresa é obrigada a recolher, nos prazos definidos em lei, as contribuições a seu cargo, incidentes sobre as remunerações pagas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais a seu serviço.

**CRÉDITO TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO DESTINADA AOS TERCEIROS.**

As contribuições destinadas a terceiros (Salário Educação, INCRA, SENAC, SESC e SEBRAE) possuem a mesma base de cálculo utilizada para o cálculo das contribuições incidentes sobre a remuneração dos segurados que lhe prestam serviços, e sujeitam-se aos mesmos prazos, condições, sanções e privilégios.

**CRÉDITO TRIBUTÁRIO. SUJEITO PASSIVO. RETENÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO DOS SEGURADOS EMPREGADOS.**

A empresa é obrigada a arrecadar as contribuições sociais dos segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais a seu serviço, mediante desconto na respectiva remuneração, e a recolher o produto arrecadado conforme previsto no art. 30, I, "a", da Lei 8.212/91 e art. 4º da Lei 10.666/03.

**RECURSO DESTITUÍDO DE PROVAS.**

O recurso deverá ser instruído com os documentos que fundamentem as alegações do interessado. É, portanto, ônus do contribuinte a perfeita instrução probatória.

**MULTAS PELO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. FOLHA DE PAGAMENTO EM DESACORDO COM OS PADRÕES ESTABELECIDOS PELA RFB.**

Deixar a empresa de preparar folha(s) de pagamento(s) das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões estabelecidos pela Receita Federal do Brasil, constitui infração à lei previdenciária passível de multa, nos termos do art. 283, I, "a", do RPS.

Constatado que parte dos pagamentos efetuados a empregados não foi incluída nas folhas de pagamento, é de rigor a manutenção da multa.

**MULTAS PELO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. NÃO ARRECADAR CONTRIBUIÇÃO DE SEGURADO CONTRIBUINTE INDIVIDUAL.**

Deixar a empresa de arrecadar contribuição previdenciária de segurado contribuinte individual, mediante desconto de sua remuneração, constitui infração à lei previdenciária passível de multa, nos termos do art. 283, I, "g", do RPS.

Uma vez mantido o lançamento da obrigação principal (contribuições dos segurados), é de rigor a manutenção da multa.

**MULTAS PELO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. OMISSÃO DE FATOS GERADORES DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA NA GFIP.**

Constitui infração a empresa deixar de informar na GFIP todos os fatos geradores de contribuição previdenciária.

MULTAS PELO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. NÃO LANÇAR, MENSALMENTE, EM TÍTULOS PRÓPRIOS DA CONTABILIDADE, DE FORMA DISCRIMINADA, FATOS GERADORES, QUANTIAS DESCONTADAS, CONTRIBUIÇÕES E RECOLHIMENTOS.

A empresa é obrigada a lançar em sua contabilidade, mensalmente, de forma discriminada e em títulos próprios, os fatos geradores das contribuições previdenciárias, as contribuições por ela devida e as descontadas, bem como os totais recolhidos (art. 32, inciso II, da Lei nº 8.212/91)

Autoriza a lavratura da multa o fato de o contribuinte contabilizar diversos valores que integram o salário de contribuição de seus empregados na conta de “Outras Despesas Financeiras”.

MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL E ACESSÓRIA. APLICAÇÃO DA MULTA MAIS FAVORÁVEL. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Na aplicação da retroatividade benigna prevista no art. 106, II, “c”, do CTN, a multa exigida com base no art. 32, § 5º, da Lei nº 8.212/91, em razão da apresentação de GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, deverá ser comparada com a nova penalidade trazida pela alteração legislativa promovida pela Lei nº 11.941/09, a fim de que seja aplicada a mais benéfica ao contribuinte

Neste sentido, a autoridade preparadora deve aplicar, no que for cabível, as disposições constantes dos artigos 476 e 476-A da Instrução Normativa RFB nº 971/09.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em rejeitar as preliminares arguídas e, no mérito, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Carlos Alberto do Amaral Azeredo e Ana Cecília Lustosa da Cruz, que davam provimento em maior extensão.

*Assinado digitalmente*

Carlos Henrique de Oliveira - Presidente.

*Assinado digitalmente*

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator.

EDITADO EM: 09/08/2017

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Henrique de Oliveira, Carlos Alberto do Amaral Azeredo, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Daniel Melo Mendes Bezerra, Dione Jesabel Wasilewski, José Alfredo Duarte Filho (suplente convocado), Marcelo Milton da Silva Risso e Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim

## Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário de fls. 327/349, interposto contra decisão da DRJ em São Paulo/SP, de fls. 306/322, que julgou procedente o lançamento de contribuição patronal e dos benefícios em razão da incapacidade laborativa – RAT incidentes sobre as remunerações dos empregados, pois constatado que a RECORRENTE deixou de lançar em GFIP verbas salariais identificadas nas contas contábeis de “Despesas” e “Custos”, conforme auto de infração de fls. 2/15 dos autos (DEBCAD 37.214.803-4), lavrado em 05/11/2009, relativo às competências de 01/2004 a 12/2004, com ciência da RECORRENTE em 11/11/2009 (fl. 02).

O crédito tributário objeto do presente processo administrativo foi apurado no valor de R\$ 725.050,63, já inclusos juros de mora (até o mês da lavratura) e a correspondente multa de mora no percentual de 24%, aplicada em todas as competências exceto nas de 09/2004 e 10/2004, em que a autoridade lançadora verificou ser mais benéfica a aplicação da multa de 75%, conforme será detalhado adiante.

De acordo com o Relatório do Auto de Infração de fls. 72/81, quando da análise da documentação apresentada pela RECORRENTE, mais precisamente, nos arquivos digitais apresentados (balancetes e Livros Diário e Razão), a autoridade fiscal verificou que, durante o ano-calendário 2004, parte dos valores pagos a empregados (constantes em contas de “despesas” e “custos” na contabilidade da RECORRENTE) não foi declarada nas Folhas de Pagamentos e nas GFIP mensais, deixando de integrar a base de cálculo das contribuições sociais.

A RECORRENTE apresentou sua Impugnação de fls. 133/154 em 09/12/2009. Quando do julgamento do caso, a DRJ de origem, às fls. 306/322, julgou procedente o lançamento. Tal decisão contém o seguinte relatório, que adoto, por sua clareza e precisão:

*“2. De acordo com o **Relatório Fiscal do Auto de Infração (fls. 71/80)**, (...) a Autoridade Fiscal constatou que parte dos valores pagos a empregados não foi declarada nas Folhas de Pagamentos e nas GFIP mensais, deixando, por conseguinte, de integrar a base de cálculo das contribuições sociais.*

*2.1. O **Anexo I (fls. 81)** [fl. 82 após renumeração] discrimina as contas de **despesas** de pessoal apuradas na contabilidade da Impugnante, correspondendo às contas que contêm valores que deveriam integrar a base de cálculo das contribuições sociais.*

*2.1. O **Anexo II (fls. 82/86)** [fls. 83/87 após renumeração] discrimina os valores de remuneração de pessoal contabilizada*

*pela Impugnante em contas de custos diversos, valores estes que deveriam integrar a base de cálculo das contribuições sociais.*

*3. O citado relatório fiscal informa ainda:*

*3.1. O Contribuinte foi cientificado, por meio do Termo de Início da Ação Fiscal e 3 (três) Termos de Intimação Fiscal, a apresentar documentos e prestar os esclarecimentos necessários à identificação das verbas registradas em diversas contas contábeis. A recusa em apresentar parte dos esclarecimentos solicitados motivou a lavratura do Termo de Constatação Fiscal 001, de 21/09/2009 (intimação por AR - Aviso de Recebimento RK124347906BR).*

*3.2. A base de cálculo deste levantamento foi obtida através do somatório de todos os pagamentos contabilizados como Despesas e Custos com pessoal, com incidência de contribuições Previdenciárias, conforme relação de fls. 73 [fl. 74 após renumeração].*

*3.3. O Anexo III (fls. 87) [fl. 88 após renumeração] discrimina as contas de "Despesas" e "Custos" que foram incluídas pela Empresa em suas Folhas de Pagamento e aquelas que não foram incluídas. Essas últimas foram consideradas salário de contribuição e base de cálculo das contribuições previdenciárias incluídas nos lançamentos efetivados nesta ação fiscal.*

*3.4. A Autoridade Fiscal confirma que a Autuada efetuou o recolhimento das contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração declarada em GFIP, não tendo recolhido, no entanto, as contribuições incidentes sobre as verbas que não foram declaradas em GFIP e que integram este lançamento.*

*3.5. Foi efetuada a comparação entre as multas vigentes à época dos fatos geradores com a legislação atual para efeito da previsão de retroação benéfica da penalidade menos gravosa (art. 106, inciso II, alínea "c", do CTN), conforme detalhado no Anexo IV (fls. 88) [fl. 89 após renumeração]. Como resultado, foram aplicadas as seguintes multas:*

*3.5.1. Para as competências 01/2004 a 08/2004 e 11/2004 a 12/2004, a multa de mora prevista no art. 35, inciso II, alínea "b" da Lei nº 8.212/91 (incluída nesta autuação [DEBCAD 37.214.803-4]) e a multa punitiva prevista no art. 32, inciso IV, § 5º, e nos artigos 92 e 102 da Lei nº 8.212/91 (incluída na autuação nº 37.214.802-6), conforme legislação vigente à época dos fatos geradores. As contribuições apuradas nessas competências foram incluídas nos Levantamentos CUS (Custos com Mão de Obra) e DES (Despesas de Pessoal).*

*3.5.2. Para as competências 09/2004 e 10/2004, a multa de ofício prevista no art. 44, inciso I, da lei nº 9.430, de 27/12/1996, incluída nas autuações nº 37.214.803-4 e 37.214.804-2 devido à aplicação da retroação benigna da multa prevista no art. 35-A da Lei 8.212/91 incluído pela MP 449/08, convertida na Lei 11.941/09. As contribuições apuradas nessas competências*

*foram incluídas nos Levantamentos Z1 (Custos com Mão de Obra) e Z2 (Despesas de Pessoal), devido à aplicação da multa mais benéfica diferenciada.*

*3.6. A não declaração em GFIP em conjunto com o não recolhimento da contribuição respectiva apurada neste lançamento fiscal, motivou a emissão de Representação Fiscal para Fins Penais, pela prática, em tese, das condutas tipificadas no do art. 337-A, inciso I, do Código Penal.*

*(...)*

**IMPUGNAÇÃO de 09/12/2009 (fls. 132/153) [fls. 133/154 após renumeração]**

*7. Dentro do prazo regulamentar (conforme fls. 301), o contribuinte impugnou a autuação por meio do instrumento de fls. 132/153, acompanhado dos documentos de fls. 154/299 (cópia de Alteração de Contrato Social e Consolidação; Folhas de Pagamentos; relação de Notas Fiscais e cópias), alegando, em síntese, o que segue:*

*7.1. Alega que já havia informado em GFIP o salário de contribuição dos segurados empregados e contribuintes individuais que lhe prestaram serviços.*

*7.2. Ressalta que o Auditor Fiscal não esclareceu a natureza dos levantamentos com código Z1, Z2, CUS e DES. Também, afirma que a "Tabela 3" não esclarece quais as rubricas que estão sendo consideradas dentro ou fora do salário de contribuição.*

*7.3. Alega que não foi requerida a apresentação de todos os documentos, sendo que grande parte dos pagamentos foram realizados a pessoas jurídicas, informadas em DIRF e com retenção do Imposto de Renda na Fonte, inclusive com relação a comissões.*

*7.4. Afirma que foram incluídos na base de cálculo das contribuições lançadas valores referentes a verbas indenizatórias, perfeitamente identificadas na escrituração contábil, a exemplo das contas 67110206, 671120207, 65210206, 61120207, 64120207, 67110205, 61120205 e 64120205.*

*7.5. O Contribuinte repudia a inclusão de valores lançados como Provisão para Contingências, que foram objeto de adição no LALUR, e dos valores contabilizados nas contas 541001 e 541002 referentes a reembolso de despesas.*

*7.6. Enumera diversos pagamentos realizados a pessoas jurídicas e afirma terem sido incluídos na base de cálculo da presente Autuação.*

*7.7. Alega a ocorrência da decadência do Fisco para lançar contribuições sociais devidas nas competências 01/2004 a 09/2004, considerando a data de lançamento em 11/11/2009 e o teor do art. 150, § 4º, do CTN. Colaciona Acórdãos da DRJ/SP1*

*e do CARF e alega, em complemento, que o teor do Parecer PGFN/CAT nº 1.617/2008 indicaria a aplicação do citado art. 150, § 4º, nas hipóteses de pagamento antecipado e que o próprio Auditor Fiscal notificante teria reconhecido que o Contribuinte havia efetuado a declaração de débito em GFIP e seu respectivo pagamento.*

*7.8. Por fim, requer o Contribuinte a realização de diligência para a apuração dos reais beneficiários dos pagamentos em relação ao período não decadente.”*

Conforme já exposto, a DRJ de origem julgou improcedente a impugnação. O acórdão proferido na ocasião possui a seguinte ementa:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS*

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

*CRÉDITO TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO D A EMPRESA.*

*A empresa é obrigada a recolher, nos prazos definidos em lei, as contribuições a seu cargo, incidentes sobre as remunerações pagas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais a seu serviço.*

*DECADÊNCIA. SÚMULA VINCULANTE STF. INOCORRÊNCIA.*

*A exigibilidade das obrigações acessórias decorre do interesse da fiscalização, razão pela qual, em face da inconstitucionalidade do artigo 45, da Lei nº 8.212/91, declarada pela Súmula Vinculante STF nº 08, aplica-se às mesmas o disposto no Código Tributário Nacional.*

*No caso de lançamento de ofício referente a obrigação principal, aplica-se o prazo decadencial estipulado no art. 173, inciso I, do mesmo diploma legal.*

*LEGISLAÇÃO SUPERVENIENTE. ALTERAÇÃO NOS CÁLCULOS E LIMITES DA MULTA. APLICAÇÃO DA NORMA MAIS BENÉFICA.*

*Tratando-se de ato não definitivamente julgado, a Administração deve aplicar a lei nova a ato ou fato pretérito quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática, assim observando, quando da aplicação das alterações na legislação tributária referente às penalidades, a norma mais benéfica ao contribuinte (art. 106, inciso II, alínea "c", do CTN).*

*De acordo com a legislação vigente à época da autuação, a alíquota da multa moratória referente à obrigação principal será definida no momento do pagamento, ocasião em que deverá ser realizado o confronto entre as multas aplicáveis de acordo com a legislação vigente à época do lançamento e a atual, para a fixação daquela menos severa ao contribuinte.*

*PEDIDO DE PRODUÇÃO POSTERIOR DE PROVAS*

*Indefere-se o pedido de perícia e diligência, quando não são atendidas as exigências contidas na norma de regência do contencioso administrativo fiscal vigente à época da impugnação.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido*

Da leitura da ementa acima, percebe-se que a autoridade julgadora ressaltou o dever da unidade preparadora novamente observar a multa mais benéfica a ser aplicada ao caso concreto quando do pagamento do crédito pela RECORRENTE.

## **DO RECURSO VOLUNTÁRIO**

A RECORRENTE, devidamente intimada da decisão da DRJ em 24/03/2011, conforme faz prova o “Aviso de Recebimento” de fl. 325, apresentou o recurso voluntário de fls. 327/349 em 25/04/2011.

Em suas razões, praticamente reiterou os argumentos da Impugnação.

Acrescentou apenas que o Acórdão recorrido é dúbio, na medida que o item 10.4 do voto aponta o seguinte: *“pelos motivos expostos, a Autoridade Fiscal considerou os lançamentos realizados nas contas relacionadas no Anexo II (fls. 87) como parcelas integrantes do salário de contribuição, tendo em vista os nomes das contas (comissões, descanso semanal remunerado sobre comissões, remuneração diretoria, etc) e os históricos dos registros contábeis que, embora insuficientes para a perfeita identificação da origem dos lançamentos, apresentam relação com pagamentos de salários”*.

Defendeu que, no caso específico, o auditor fiscal sequer solicitou, ainda que por amostragem, a apresentação dos documentos que nortearam os lançamentos. Assim, alegou que não houve a busca pela verdade material.

Ademais, a RECORRENTE solicitou que o presente processo fosse julgado com outros 07 (sete) lançamentos, em razão da conexão entre eles: AI nº 37.214.804-2; AI nº 37.214.805-0; AI nº 37.214.802-6; AI nº 37.214.807-7; AI nº 37.214.808-5; AI nº 37.214.806-9; e AI nº 37.214.809-3.

Contudo, de acordo com o Relatório Fiscal de fls. 72/81, além da presente autuação foram lavrados outros 06 (seis) autos de infração, a seguir especificados:

1. Auto de Infração - AI nº 37.214.804-2, referente ao não recolhimento de contribuição devida pelos segurados empregados em razão da remuneração levantada neste Auto (mesma base do presente auto);
2. Auto de Infração - AI nº 37.214.805-0, referente ao não recolhimento de contribuição destinada aos Terceiros (mesma base do presente auto);

3. Auto de Infração - AI nº 37.214.802-6 (CFL 68), lavrado em razão da elaboração e apresentação de GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias;
4. Auto de Infração - AI nº 37.214.807-7 (CFL 59), lavrado em razão da empresa ter deixado de efetuar os descontos das contribuições devidas pelos segurados;
5. Auto de Infração - AI nº 37.214.808-5 (CFL 34), lavrado em razão da não contabilização, em título próprio de sua contabilidade, de fatos geradores da Previdência Social; e
6. Auto de Infração - AI nº 37.214.806-9 (CFL 30), lavrado em razão da não preparação da folha de pagamento de acordo com os padrões e normas estabelecidos pela Receita Federal do Brasil.

Não há no Relatório Fiscal indicação de que o AI nº 37.214.809-3 (citado pela RECORRENTE como conexo ao presente caso) tenha relação com o lançamento ora discutido (AI nº 37.214.803-4).

Por outro lado, a autoridade julgadora de origem informa no relatório do acórdão recorrido que, de fato, existiria o AI nº 37.214.809-3, conforme abaixo transcrito (fl. 310):

*5. Como resultado da ação fiscal realizada no Contribuinte, foram lavrados os seguintes documentos:*

*(...)*

*h) Auto de Infração - AI nº 37.214.809-3 (CFL 35), lavrado em virtude do descumprimento da obrigação acessória de prestar à RFB todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis de interesse da mesma, na forma por ela estabelecida, bem como os esclarecimentos necessários à Fiscalização.*

Ao verificar a questão, a unidade preparadora informou às fls. 1.128/1.129 que, em atendimento à Portaria RFB nº 2.324/2010, foram anexados ao presente processo os 06 (seis) processos a seguir:

- processo nº 19515.004802/2009-63 (AI nº 37.214.804-2) [fls. 360/611];
- processo nº 19515.004801/2009-19 (AI nº 37.214.805-0) [fls. 612/861];
- processo nº 19515.004796/2009-44 (AI nº 37.214.808-5) [fls. 862/924];
- processo nº 19515.004798/2009-33 (AI nº 37.214.802-6) [fls. 925/1.020];
- processo nº 19515.004799/2009-88 (AI nº 37.214.807-7) [fls. 1.021/1.074];
- processo nº 19515.004795/2009-08 (AI nº 37.214.806-9) [fls. 1.075/1.127].

Haja vista o acima exposto, necessário fazer breve relato acerca dos processos acima identificados:

## AUTOS DE INFRAÇÃO ANEXOS

### (i) Processo nº 19515.004802/2009-63 (AI nº 37.214.804-2)

Este processo refere-se ao não recolhimento de contribuição devida pelos segurados empregados em razão da mesma remuneração levantada no auto de infração principal (AI nº 37.214.803-4). Ou seja, foi utilizada a mesma base de cálculo do processo principal (parcela de pagamentos a empregados, verificado em contas “Despesas” e “Custos” constantes da contabilidade da RECORRENTE, porém não incluída nas folhas de pagamento).

Conforme auto de infração (fls. 360/373), o crédito tributário foi apurado no valor de R\$ 263.654,82, já inclusos juros de mora (até o mês da lavratura) e a correspondente multa de mora no percentual de 24%, aplicada em todas as competências exceto nas de 09/2004 e 10/2004, em que a autoridade lançadora verificou ser mais benéfica a aplicação da multa de 75%.

Sobre a diferença de valores apurada pela autoridade fiscal, foi aplicada a alíquota mínima de 8%, pois não houve a possibilidade de relacionar os beneficiários dos pagamentos ante a não apresentação da documentação e esclarecimentos por parte da RECORRENTE, mesmo após sua intimação para tanto. Neste sentido, esclarece o Relatório Fiscal de fls. 426/435:

*9. Tendo em vista que nesta Ação Fiscal foi lavrado o Auto de Infração n. 37.214.809-3, por não ter a Autuada prestado os esclarecimentos necessários à fiscalização quando, apesar de devidamente intimada a apresentar a documentação e os esclarecimentos contidos no Termo de Intimação Fiscal 003 - TIF de 31/08/2009, não atendeu ao mesmo, sendo lavrado em 21/09/2009 o Termo de Constatação fiscal 001, recebido pelo contribuinte em 23/09/2009 através do AR - Aviso de recebimento dos correios, não houve possibilidade de relacionar os beneficiários dos pagamentos, por competência, nem mesmo por valor, tendo sido apurados, os valores que serviram de base para este Auto, pelos totais das contas de despesas e custos, conforme já mencionado. Em consequência a Alíquota, aplicada para a parte que deveria ter sido descontada dos segurados, foi a mínima, ou seja: 8% (oito por cento).*

Em sua impugnação (fls. 486/508), a RECORRENTE praticamente reitera os argumentos de defesa expostos no processo principal. Acrescenta apenas o argumento de que não poderia ter ocorrido o lançamento de contribuição dos segurados empregados, posto que todos os trabalhadores já haviam contribuído em relação parcelas informadas em GFIP e, na sua grande maioria, com desconto do valor máximo permitido. Outrossim, afirma que não foi informada a fundamentação legal referente ao arbitramento da alíquota de 8%.

Assim como no processo principal, a DRJ, pelas mesmas razões, julgou improcedente a impugnação (fls. 556/573). O acórdão proferido na ocasião é bastante similar ao caso principal, razão pela qual transcrevo abaixo apenas a parte da ementa que é peculiar:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS*

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

**CRÉDITO TRIBUTÁRIO. SUJEITO PASSIVO. RETENÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO DOS SEGURADOS EMPREGADOS.**

*A empresa é obrigada a arrecadar as contribuições sociais dos segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais a seu serviço, mediante desconto na respectiva remuneração, e a recolher o produto arrecadado conforme previsto no art. 30, I, 'a', da Lei 8.212/91 e art. 4º da Lei 10.666/03.*

*(...)*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido*

A RECORRENTE, devidamente intimada da decisão da DRJ em 24/03/2011, conforme faz prova o “Aviso de Recebimento” de fl. 576, apresentou o recurso voluntário de fls. 580/602, em 25/04/2011, onde reitera os mesmos argumentos do recurso voluntário apresentado no processo principal.

**(ii) Processo nº 19515.004801/2009-19 (AI nº 37.214.805-0)**

Este processo refere-se ao não recolhimento da contribuição destinada aos Terceiros (INCRA, Senac, SESC, SEBRAE e Salário-Educação) em razão da mesma remuneração levantada no auto de infração principal (AI nº 37.214.803-4). Ou seja, foi utilizada a mesma base de cálculo do processo principal (parcela de pagamentos a empregados, verificado em contas “Despesas” e “Custos” constantes da contabilidade da RECORRENTE, porém não incluída nas folhas de pagamento).

Conforme auto de infração (fls. 612/626), o crédito tributário foi apurado no valor de R\$ 187.235,99, já inclusos juros de mora (até o mês da lavratura) e a correspondente multa de mora no percentual de 24%, aplicada em todas as competências. Não houve análise de eventual multa mais benéfica pois, conforme exposto pela autoridade fiscal, as contribuições destinadas às outras entidades ou fundos não são consideradas na aplicação da multa prevista no art. 32, §5º, da Lei nº 8.212/91, conforme dispõe o art. 649, §3º, da Instrução Normativa SRP nº 03/2005.

De acordo com o Relatório Fiscal de fls. 680/687, considerando a atividade principal da empresa (Comércio de Automóveis novos e usados), sobre a diferença de valores apurada pela autoridade fiscal foi aplicada a alíquota total de 5,8%, fixadas pela legislação vigente à época dos fatos geradores, como segue:

*FNDE - 2,5%*

*INCRA - 0,2%*

*SENAC - 1,0%*

*SESC - 1,5%*

*SEBRAE - 0,6%*

Em sua impugnação (fls. 736/758), a RECORRENTE praticamente reitera os argumentos de defesa expostos no processo principal. Acrescenta apenas o argumento de que não consta do processo administrativo a fundamentação legal para a cobrança das contribuições pela RFB, sendo que o valor da multa não pode ser estabelecido em 24%, posto que as contribuições destinadas aos Terceiros não estão entre aquelas de informação obrigatória em GFIP.

Assim como no processo principal, a DRJ, pelas mesmas razões, julgou improcedente a impugnação (fls. 806/821). O acórdão proferido na ocasião é bastante similar ao caso principal, razão pela qual transcrevo abaixo apenas a parte da ementa que é peculiar:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS*

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

*CRÉDITO TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO DESTINADA AOS TERCEIROS.*

*As contribuições destinadas a terceiros (Salário Educação, INCRA, SENAC, SESC e SEBRAE) possuem a mesma base de cálculo utilizada para o cálculo das contribuições incidentes sobre a remuneração dos segurados que lhe prestam serviços, e sujeitam-se aos mesmos prazos, condições, sanções e privilégios.*

*(...)*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido*

A RECORRENTE, devidamente intimada da decisão da DRJ em 24/03/2011, conforme faz prova o “Aviso de Recebimento” de fl. 824, apresentou o recurso voluntário de fls. 828/850, em 25/04/2011, onde reitera os mesmos argumentos do recurso voluntário apresentado no processo principal.

**(iii) Processo nº 19515.004796/2009-44 (AI nº 37.214.808-5)**

Este processo refere-se a multa lavrada em razão da não contabilização, em título próprio de sua contabilidade, de fatos geradores da Previdência Social (CFL 34), nos termos do art. 283, II, “a”, do RPS

Conforme auto de infração (fls. 862/866), o crédito tributário foi apurado no valor de R\$ 26.583,32. De acordo com o Relatório Fiscal de fls. 867/870, a RECORRENTE “lançou como “Outras Despesas Financeiras” pagamentos efetuados a seus empregados por intermédio de pessoa Jurídica “Expertise” e, outros lançamentos como “Comissões” e “Ref. A.P.”, também na referida conta”. Com essa prática, acusou a RECORRENTE de ter infringido o art. 32, II, da Lei nº 8.212/91, combinado com o art. 225, II, e §§ 13 a 17 do RPS.

Afirmou que a multa para esta infração, atualizada pela Portaria Interministerial nº 48 de 11/02/2009, é de R\$ 13.291,66. Por outro lado, ainda de acordo com o

Relatório Fiscal, em consulta aos Bancos de Dados da RFB, a autoridade fiscal constatou a existência de Auto de Infração (nº 37.014.734-0 – CFL 35), lavrado em 16/02/2007 por descumprimento de obrigações acessórias vinculado ao CNPJ da RECORRENTE, tratando-se de circunstância agravante prevista art. 292 do RPS (reincidência genérica), o que dobra o valor da presente multa. Portanto a multa lavrada neste Auto de Infração foi aplicada no valor de R\$ 26.583,32.

Em sua impugnação (fls. 883/889), a RECORRENTE reitera os argumentos de defesa expostos no processo principal e que são pertinentes ao presente caso. Acrescenta que não deixou de lançar as contribuições em títulos próprios, sendo o seu plano de contas e o modo de contabilização comuns a todas as distribuidoras da marca FORD, o qual é submetido a auditoria externa, tanto que a o auditor fiscal encontrou todos os lançamentos pesquisados.

Assim como no processo principal, a DRJ julgou improcedente a impugnação (fls. 893/902). O acórdão proferido na ocasião é bastante similar ao caso principal, razão pela qual transcrevo abaixo apenas a parte da ementa que é peculiar:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS*

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

*INFRAÇÃO. NÃO LANÇAR, MENSALMENTE, EM TÍTULOS PRÓPRIOS DA CONTABILIDADE, DE FORMA DISCRIMINADA, FATOS GERADORES, QUANTIAS DESCONTADAS, CONTRIBUIÇÕES E RECOLHIMENTOS.*

*A empresa é obrigada a lançar em sua contabilidade, mensalmente, de forma discriminada e em títulos próprios, os fatos geradores das contribuições previdenciárias, as contribuições por ela devida e as descontadas, bem como os totais recolhidos (art. 32, inciso II, da Lei nº 8.212/91).*

*(...)*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido*

No voto, a autoridade julgadora de primeira instância considerou a existência de prejudicialidade entre o presente Auto de Infração de Obrigação Acessória (AIOA) e o Auto de Infração de Obrigação Principal (AIOP) DEBCAD nº 37.214.803-4, “vez que para o julgamento desta autuação torna-se necessária definição sobre a procedência dos lançamentos das contribuições previdenciárias devidas pela empresa e incluídas nessa autuação”. Neste sentido, apontou ter sido julgado integralmente procedente o Auto de Infração de Obrigação Principal AIOP DEBCAD nº 37.214.803-4.

A RECORRENTE, devidamente intimada da decisão da DRJ em 24/03/2011, conforme faz prova o “Aviso de Recebimento” de fl. 905, apresentou o recurso voluntário de fls. 907/914, em 25/04/2011, onde reitera os mesmos argumentos de sua impugnação.

**(iv) Processo nº 19515.004798/2009-33 (AI nº 37.214.802-6)**

Processo referente a multa lavrada em razão da elaboração e apresentação de GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias (CFL 68), nos termos do art. 32, §5º, da Lei nº 8.212/91.

Conforme auto de infração (fls. 925/929), o crédito tributário foi apurado no valor de R\$ 89.055,06. De acordo com o Relatório Fiscal de fls. 930/934, a RECORRENTE não declarou em GFIP e não inseriu nas Folhas de Pagamento todos os valores com incidência de Contribuições Previdenciárias (contabilizados em contas de Despesas e Custos). Como não houve a possibilidade de identificar individualmente os segurados envolvidos no trabalho, com a respectiva remuneração (objeto dos autos AI 37.214.809-3 e AI 37.214.808-5), esta autuação foi formalizada pelo total mensal das verbas apuradas na contabilidade.

Afirmou que a multa para esta infração corresponde a 100 % (cem por cento) do valor da contribuição previdenciária devida não declarada, limitada aos valores constantes da tabela prevista no artigo 32, IV, §4º da Lei nº 8.212/91, e no art. 8º, inciso V, da Portaria Interministerial MPS/MF nº 48, de 12/02/2009, em função do número total de segurados remunerados pela Fiscalizada.

Conforme já exposto, esta multa tem como base os valores apurados nos AIs nº 37.214.803-4 (empresa/RAT) e nº 37.214.804-2 (segurados). No caso, a autoridade lançadora verificou ser mais benéfica a aplicação desta multa isolada junto com a multa de mora do art. 35 da Lei nº 8.212/91 (24% sobre a contribuição não recolhida e não declarada em GFIP) em relação às competências de 01/2004 a 08/2004 e 11/2004 a 12/2004. Já em relação às competências 09/2004 e 10/2004, verificou ser mais benéfica a aplicação da nova multa de 75%. A comparação das penalidades encontra-se discriminada na planilha de fl. 942.

Assim, calculou que a multa isolada objeto desta autuação corresponde a R\$ 89.055,06, referente às competências de 01/2004 a 08/2004 e 11/2004 a 12/2004 (planilha de fl. 943).

Frise-se que tanto a multa de mora (24%) como a de ofício (75%) já estão computadas nas respectivas competências nos AIs nº 37.214.803-4 (empresa/RAT) e nº 37.214.804-2.

Em sua impugnação (fls. 948/968), a RECORRENTE reitera os argumentos de defesa expostos no processo principal.

Assim como no processo principal, a DRJ julgou improcedente a impugnação (fls. 972/983). O acórdão proferido na ocasião é bastante similar ao caso principal, razão pela qual transcrevo abaixo apenas a parte da ementa que é peculiar:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS*

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

*OMISSÃO DE FATOS GERADORES DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA NA GFIP.*

*Constitui infração a empresa deixar de informar na GFIP todos os fatos geradores de contribuição previdenciária.*

*(...)*

*Impugnação Improcedente**Crédito Tributário Mantido*

No voto, a autoridade julgadora de primeira instância considerou a existência de prejudicialidade entre o presente Auto de Infração de Obrigação Acessória (AIOA) e os Autos de Infração de Obrigação Principal (AIOP) DEBCADs nº 37.214.803-4 e nº 37.214.804-2, “vez que para o julgamento desta autuação torna-se necessária definição sobre a procedência dos lançamentos das contribuições previdenciárias devidas pela empresa e pelos segurados incluídas nessa autuação”. Neste sentido, apontou ter sido julgado integralmente procedente mencionados Autos de Infração de Obrigação Principal AIOP. Desta forma, conseqüentemente, resta confirmada a procedência da presente autuação.

A RECORRENTE, devidamente intimada da decisão da DRJ em 24/03/2011, conforme faz prova o “Aviso de Recebimento” de fl. 986, apresentou o recurso voluntário de fls. 988/1.010, em 25/04/2011, onde reitera os mesmos argumentos do recurso apresentado no processo principal.

**(v) Processo nº 19515.004799/2009-88 (AI nº 37.214.807-7)**

Este processo refere-se a multa lavrada em razão da empresa ter deixado de efetuar os descontos das contribuições devidas pelos segurados (CFL 59), nos termos do art. 283, I, “g”, do RPS

Conforme auto de infração (fls. 1.021/1.025), o crédito tributário foi apurado no valor de R\$ 2.658,36. De acordo com o Relatório Fiscal de fls. 1.026/1.029, a RECORRENTE “*deixou de arrecadar, mediante desconto das remunerações, as contribuições dos segurados a seu serviço*”. Com essa prática, acusou a RECORRENTE de ter infringido o art. 30, I, “a”, da Lei nº 8.212/91.

Afirmou que a multa para esta infração, atualizada pela Portaria Interministerial nº 48 de 11/02/2009, é de R\$ 1.329,18. Por outro lado, ainda de acordo com o Relatório Fiscal, em consulta aos Bancos de Dados da RFB, a autoridade fiscal constatou a existência de Auto de Infração (nº 37.014.734-0 – CFL 35), lavrado em 16/02/2007 por descumprimento de obrigações acessórias vinculado ao CNPJ da RECORRENTE, tratando-se de circunstância agravante prevista art. 292 do RPS (reincidência genérica), o que dobra o valor da presente multa. Portanto a multa lavrada neste Auto de Infração foi aplicada no valor de R\$ 2.658,36.

Em sua impugnação (fls. 1.035/1.040), a RECORRENTE reitera os argumentos de defesa expostos no processo principal e que são pertinentes ao presente caso. Alega haver necessidade de julgamento conjunto desta autuação com o Auto de Infração nº 37.214.804-2, visto que inexistindo o lançamento das contribuições descontadas dos segurados empregados, este auto de obrigação acessória também deverá ser julgado nulo.

Assim como no processo principal, a DRJ julgou improcedente a impugnação (fls. 1.044/1.052). O acórdão proferido na ocasião é bastante similar ao caso principal, razão pela qual transcrevo abaixo apenas a parte da ementa que é peculiar:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS*

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

**INFRAÇÃO. NÃO ARRECADAR CONTRIBUIÇÃO DE SEGURADO CONTRIBUINTE INDIVIDUAL.**

*Deixar a empresa de arrecadar contribuição previdenciária de segurado contribuinte individual, mediante desconto de sua remuneração, constitui infração ao art. 30, inciso I, alínea "a" da Lei nº 8.212/91.*

(...)

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido*

No voto, a autoridade julgadora de primeira instância considerou a existência de prejudicialidade entre o presente Auto de Infração de Obrigação Acessória (AIOA) e o Auto de Infração de Obrigação Principal (AIOP) DEBCAD nº 37.214.804-2, “vez que para o julgamento desta autuação torna-se necessária definição sobre a procedência dos lançamentos das contribuições previdenciárias devidas pelos segurados e incluídas nessa autuação”. Neste sentido, apontou ter sido julgado integralmente procedente o Auto de Infração de Obrigação Principal AIOP DEBCAD nº 37.214.804-2.

A RECORRENTE, devidamente intimada da decisão da DRJ em 24/03/2011, conforme faz prova o “Aviso de Recebimento” de fl. 1.055, apresentou o recurso voluntário de fls. 1.057/1.063, em 25/04/2011, onde reitera os mesmos argumentos de sua impugnação.

**(vi) Processo nº 19515.004795/2009-08 (AI nº 37.214.806-9)**

Este processo refere-se a multa lavrada em razão da não preparação da folha de pagamento de acordo com os padrões e normas estabelecidos pela Receita Federal do Brasil (CFL 30), nos termos do art. 283, I, “a”, do RPS

Conforme auto de infração (fls. 1.075/1.079), o crédito tributário foi apurado no valor de R\$ 2.658,36. De acordo com o Relatório Fiscal de fls. 1.080/1.083, a RECORRENTE “*Nas folhas de pagamento apresentadas apresentada pela autuada, em confronto com a contabilidade, verifica-se que nem todas as verbas salariais constantes nas contas de Despesas e Custos com pessoal, integram a referida folha de pagamento*”. Com essa prática, acusou a RECORRENTE de ter infringido o art. 32, I, “a” da Lei nº 8.212/91, combinado com o art. 225, I, e §§ 9º do RPS.

Afirmou que a multa para esta infração, atualizada pela Portaria Interministerial nº 48 de 11/02/2009, é de R\$ 1.329,18. Por outro lado, ainda de acordo com o Relatório Fiscal, em consulta aos Bancos de Dados da RFB, a autoridade fiscal constatou a existência de Auto de Infração (nº 37.014.734-0 – CFL 35), lavrado em 16/02/2007 por descumprimento de obrigações acessórias vinculado ao CNPJ da RECORRENTE, tratando-se de circunstância agravante prevista art. 292 do RPS (reincidência genérica), o que dobra o valor da presente multa. Portanto a multa lavrada neste Auto de Infração foi aplicada no valor de R\$ 2.658,36.

Em sua impugnação (fls. 1.089/1.094), a RECORRENTE reitera os argumentos de defesa expostos no processo principal e que são pertinentes ao presente caso. Alega haver necessidade de julgamento conjunto desta autuação com o Auto de Infração nº 37.214.803-4, visto que inexistindo as contribuições impugnadas este auto de obrigação acessória também deverá ser julgado nulo.

Assim como no processo principal, a DRJ julgou improcedente a impugnação (fls. 1.098/1.106). O acórdão proferido na ocasião é bastante similar ao caso principal, razão pela qual transcrevo abaixo apenas a parte da ementa que é peculiar:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS*

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

*LEGISLAÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INFRAÇÃO. FOLHA DE PAGAMENTO EM DESACORDO COM OS PADRÕES ESTABELECIDOS PELA RFB.*

*Deixar a empresa de preparar folha(s) de pagamento(s) das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões estabelecidos pela Receita Federal do Brasil, constitui infração à lei.*

*(...)*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido*

No voto, a autoridade julgadora de primeira instância considerou a existência de prejudicialidade entre o presente Auto de Infração de Obrigação Acessória (AIOA) e o Auto de Infração de Obrigação Principal (AIOP) DEBCAD nº 37.214.803-4, “vez que para o julgamento desta autuação torna-se necessária definição sobre a procedência dos lançamentos das contribuições previdenciárias devidas pelos segurados e incluídas nessa autuação”. Neste sentido, apontou ter sido julgado integralmente procedente o Auto de Infração de Obrigação Principal AIOP DEBCAD nº 37.214.803-4.

A RECORRENTE, devidamente intimada da decisão da DRJ em 24/03/2011, conforme faz prova o “Aviso de Recebimento” de fl. 1.109, apresentou o recurso voluntário de fls. 1.111/1.117, em 25/04/2011, onde reitera os mesmos argumentos de sua impugnação.

Este recurso voluntário compôs lote sorteado para este relator em Sessão Pública.

É o relatório.

**Voto**

Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos legais, razões por que dele conheço.

## PRELIMINAR

### **Da decadência parcial. Obrigações Principais (DEBCADs nº 37.214.803-4, nº 37.214.804-2 e nº 37.214.805-0)**

A RECORRENTE defende a aplicação da decadência, com fulcro no artigo 150 §4º, do CTN, em relação a parte das competências do ano de 2004, já que houve o pagamento antecipado da contribuição previdenciária relativa ao mencionado período, restando extemporâneo o lançamento realizado em 11/2009.

Neste ponto, entendo que assiste razão à RECORRENTE. É que para o bom emprego do instituto da decadência previsto no CTN é preciso verificar o *dies a quo* do prazo decadencial de 5 (cinco) anos aplicável ao caso: se é o estabelecido pelo art. 150, §4º ou pelo art. 173, I, ambos do CTN.

Em 12 de agosto de 2009, o Superior Tribunal de Justiça – STJ julgou o Recurso Especial nº 973.733-SC (2007/0176994-0), com acórdão submetido ao regime do art. 543-C do antigo CPC e da Resolução STJ 08/2008 (regime dos recursos repetitivos), da relatoria do Ministro Luiz Fux, assim ementado:

*“PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL .ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.*

*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 inocorre, 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 efetuassem 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."*

Portanto, sempre que o contribuinte efetue o pagamento antecipado, o prazo decadencial se encerra depois de transcorridos 5 (cinco) anos do fato gerador, conforme regra do art. 150, § 4º, CTN. Na ausência de pagamento antecipado ou nas hipóteses de dolo, fraude ou simulação, o lustro decadencial para constituir o crédito tributário é contado do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do art. 173, I, CTN.

Por ter sido sob a sistemática do art. 543-C do antigo CPC, a decisão do STJ acima deve ser observada por este CARF, nos termos do art. 61, §2º, do Regimento Interno do CARF (aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015):

*§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.*

No caso concreto, não há no Relatório do Auto de Infração qualquer indicação de que a RECORRENTE teria agido com dolo, fraude ou simulação a ensejar a aplicação do art. 173, I, do CTN.

No que diz respeito ao pagamento das contribuições patronais relativas a todo o período fiscalizado (ano-calendário 2004), é notório que a RECORRENTE promoveu o recolhimento parcial de tal exação, pois o presente lançamento diz respeito às diferenças apuradas entre os valores declarados pela empresa em folhas de pagamento e “os pagamentos contabilizados como Despesas e Custos com pessoal, com incidência de contribuições Previdenciárias” (fl. 74).

A própria autoridade lançadora reconhece o recolhimento, por parte da RECORRENTE, das contribuições previdenciárias declaradas em GFIP no período fiscalizado, conforme itens 7.1 e 7.2 do Relatório Fiscal. No entanto, efetuou o lançamento pois os valores declarado em GFIP *não perfazem a totalidade do valor que deveria ter sido declarado* (fl. 75):

*“7.1 No cotejo da Folha de Pagamento de Empregados com os respectivos recolhimentos - GPS (código 2100) e valores declarados em GFIP, **verificamos que a Autuada recolheu os valores declarados.***

*7.2. Por sua vez, os valores declarados pela Autuada em suas Folhas de Pagamento e GFIP, conforme todo o exposto acima, não perfazem a totalidade do valor que deveria ter sido declarado. Para melhor demonstrar a diferença apurada elaboramos a planilha com resumo constante do Anexo III.”*

A informação acima consta também no Relatório Fiscal das outras obrigações principais, objeto dos AIs nº 37.214.804-2 e 37.214.805-0 (segurados e terceiros, respectivamente), conforme fls. 428 e 682.

Ou seja, houve o recolhimento das contribuições sobre os valores declarados em folhas de pagamento e em GFIP no período fiscalizado, o que atrai a regra do art. 150, §4º, do CTN para a aplicação do prazo decadencial.

Neste sentido é o teor da Súmula nº 99 do CARF:

*Súmula CARF nº 99:*

*Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste*

*recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.*

Então, no presente caso, débitos referentes a fatos geradores ocorridos no período de 10/2004 poderiam ser lançados até 10/2009. Ocorre que a RECORRENTE tomou ciência do lançamento das obrigações principais em 11/11/2009 (fl. 02, 360 e 612). Portanto, ocorreu a decadência relativa ao lançamento das contribuições previdenciárias objeto dos DEBCADs nº 37.214.803-4 (empresa/RAT), nº 37.214.804-2 (segurados) e nº 37.214.805-0 (terceiros) do período de 01/2004 a 10/2004.

**Da decadência em relação às Obrigações Acessórias (DEBCADs nº 37.214.808-5, nº 37.214.802-6, nº 37.214.807-7 e nº 37.214.806-9)**

Por outro lado, entendo que não estão decadentes os créditos tributários decorrentes das multas pelo descumprimento de obrigações acessórias lavradas. Explico.

Conforme relatado, em decorrência do mesmo procedimento fiscal foram lavradas em desfavor da RECORRENTE quatro multas pelo descumprimento de obrigações acessórias, a saber:

1. Auto de Infração - AI nº 37.214.808-5 (CFL 34), lavrado em razão da não contabilização, em título próprio de sua contabilidade, de fatos geradores da Previdência Social (fls. 862/924);
2. Auto de Infração - AI nº 37.214.802-6 (CFL 68), lavrado em razão da elaboração e apresentação de GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias (fls. 925/1.020);
3. Auto de Infração - AI nº 37.214.807-7 (CFL 59), lavrado em razão da empresa ter deixado de efetuar os descontos das contribuições devidas pelos segurados (fls. 1.021/1.074); e
4. Auto de Infração - AI nº 37.214.806-9 (CFL 30), lavrado em razão da não preparação da folha de pagamento de acordo com os padrões e normas estabelecidos pela Receita Federal do Brasil (fls. 1.075/1.127).

Neste sentido, importante esclarecer que os procedimentos administrativos de constituição de créditos tributários decorrentes do descumprimento de obrigações acessórias sujeitam-se ao regime de decadência referido no art. 173 do CTN, pois tais créditos tributários decorrem sempre de lançamento de ofício, jamais de lançamento por homologação, circunstância que afasta a incidência da contagem do prazo estabelecida no art. 150, § 4º, do CTN.

Neste sentido, é a jurisprudência deste CARF, conforme ementa abaixo:

*Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias*

*Período de apuração: 01/01/2006 a 31/05/2008*

(...)

*MULTA. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA.  
DECADÊNCIA. PRAZO DO ART. 173, I DO CTN.*

*O prazo aplicável para a verificação do decurso do prazo decadencial para lançamento de multas dado o descumprimento de obrigações acessórias rege-se pelo art. 173, I do CTN, por não comportarem elas pagamento antecipado.*

(...)

*(Acórdão n.º 2402-005.815; 2ª Seção / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária; julgado em 09/05/2017)*

Então, no presente caso, débitos de obrigações acessórias referentes a fatos geradores ocorridos ao longo de todo o ano-calendário 2004 teriam o início da contagem do prazo decadencial a partir de 01/01/2005 e poderiam ser lançados até 31/12/2009. A RECORRENTE tomou ciência do lançamento das multas em 11/11/2009 (fl. 862, 925, 1.021 e 1.075), dentro, portanto, do prazo decadencial.

Sendo assim, entendo que deve permanecer inalterado o lançamento das multas pelo descumprimento de obrigações acessórias objeto dos DEBCADs nº 37.214.808-5, nº 37.214.802-6, nº 37.214.807-7 e nº 37.214.806-9, uma vez que lançada dentro do prazo de 05 anos do art. 173, I, do CTN.

### **Do procedimento de lançamento.**

A RECORRENTE afirma que a autoridade fiscal não esclareceu a natureza dos levantamentos com código Z1 e Z2, além do que, no seu entendimento, a “Tabela 3” não esclarece quais as rubricas que estão sendo consideradas dentro ou fora do salário de contribuição.

Não merece prosperar o inconformismo da contribuinte. Os levantamentos Z1 e Z2 fazem parte dos levantamentos relativos aos custos com mão de obra (levantamento CUSTOS) e com despesa de pessoal (levantamento DESPESAS), respectivamente, cujos valores foram extraídos da contabilidade da RECORRENTE, porém não foram declarados em GFIP.

A única diferença é que os valores dos levantamentos Z1 e Z2 são relativos às competências em que a autoridade fiscal verificou ter sido mais benéfica a aplicação da nova multa fixada pela Lei nº 11.941/2009 (75% do valor apurado) em lugar da aplicação conjunta da: (i) multa isolada no caso de declaração inexata em GFIP (art. 32, § 5º da Lei nº 8.212/91) e multa de mora devida pelo pagamento do tributo (art. 35, inciso II, da Lei nº 8.212/91).

Portanto, não se tratam de levantamentos em duplicidade.

No que diz respeito à mencionada “Tabela 3” (anexo III do Relatório Fiscal – fl. 88), referido documento deve ser analisado em conjunto com os anexos I (fl. 82) e II (fls. 83/87).

O anexo I trata dos valores verificados pela autoridade fiscal nas contas relativas às despesas com pessoal na contabilidade da RECORRENTE, cujo total foi de R\$ 2.471.537,45. Por sua vez, o anexo II trata de todos os lançamentos contábeis relativos ao custo com pessoal, o que totalizou R\$ 228.291,38.

No anexo III, a autoridade fiscal demonstra todas as contas que foram declaradas em folha de pagamento pela RECORRENTE (e, conseqüentemente, declaradas em GFIP), no total de R\$ 903.880,98. Fazendo a comparação do que foi apurado nas contas “despesas” e “custos” (anexos I e II) com os valores declarados em folha de pagamento, a autoridade fiscal elaborou duas outras tabelas no anexo III para demonstrar os valores constantes das contas “despesas” e “custos” que deveriam ter sido indicados na folha de pagamentos (R\$ 1.427.498,71 e R\$ 228.291,38, respectivamente).

Assim, realizou o lançamento das contribuições previdenciárias sobre tais verbas, pois consideradas remuneração e, portanto, hipóteses de incidência do mencionado tributo.

Importante esclarecer que a autoridade fiscal também teve o cuidado de analisar quais verbas nas contas “despesas” e “custos” correspondiam, realmente, a fatos geradores da contribuição previdenciária. Tanto que em resumo do cálculo constante do mesmo anexo III, subtrai da base de cálculo as “verbas não incidentes” em ambas as contas antes de apurar a diferença total não declarada em folha de pagamento.

## **MÉRITO**

### **Contribuições Previdenciárias Principais (empresa, segurados e terceiros)**

A RECORRENTE alega também que teria sido considerado como remuneração dos segurados empregados *“valores pagos a pessoas jurídicas, com discriminação clara na escrituração contábil, com histórico incluindo o número da nota fiscal de prestação de serviços de empresas de vigilância, limpeza, portaria. Para estes valores foi inclusive procedido à retenção de 11% do valor da fatura, conforme artigo 31 da Lei 8.212/91, redação da Lei 9711/98”*

No entanto, a RECORRENTE não apresentação nenhuma prova de suas alegações. As notas fiscais acostas às fls. 204/301 pela RECORRENTE não guardam relação com as datas e valores dos levantamentos realizados pela autoridade fiscal.

Também não merece prosperar a alegação de que alguns valores apurados pela autoridade fiscal não compõem o salário de contribuição, e que os mesmos estariam *“perfeitamente identificados na escrituração contábil como parcelas indenizatórias (multa, adicional FGTS, aviso prévio indenizado, férias indenizadas e outras parcelas inseridas no artigo 28, parágrafo 9º da Lei 8.212/91)”*.

Ora, o fato de a contribuinte identificar em sua escrita contábil que tal pagamento se refere à indenização não a exime de comprovar tal alegação, sendo certo que todos os lançamentos contábeis (sejam eles receitas, despesas ou variações patrimoniais) necessitam de comprovantes hábeis que lhes dê suporte.

Sobre esse assunto, existe normatização específica da Norma Brasileira de Contabilidade (NBC): trata-se da ITG 2000, que dispõe sobre escrituração contábil, cujo item 05 prevê o seguinte:

5. *A escrituração contábil deve ser executada:*

a) *em idioma e em moeda corrente nacionais;*

b) *em forma contábil;*

c) *em ordem cronológica de dia, mês e ano;*

d) *com ausência de espaços em branco, entrelinhas, borrões, rasuras ou emendas; e*

*e) com base em documentos de origem externa ou interna ou, na sua falta, em elementos que comprovem ou evidenciem fatos contábeis.*

Se a RECORRENTE indica em sua escrita contábil ter pago aviso prévio indenizado no período, referido lançamento deve estar respaldado em documentação comprobatória.

A jurisprudência do CARF também possui o mesmo entendimento:

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ*

*Ano-calendário: 2003*

*(...)*

*REGISTRO CONTÁBIL. REDUÇÃO DO RESULTADO DO PERÍODO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DOCUMENTAL. OMISSÃO DE RECEITAS.*

*É cabível o lançamento por omissão de receitas quando o contribuinte não consegue comprovar documentalmente os registros contábeis que afetam o resultado do período, seja diminuindo o lucro ou aumentando o prejuízo.*

*(...)*

*(acórdão nº 1301-002.171; 1ª Seção / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária; julgado em 24/01/2017)*

Neste sentido, caberia à RECORRENTE trazer aos autos provas a fim de demonstrar que as rubricas discriminadas pela fiscalização não seria remuneração dos segurados empregados. No entanto, não apresentou qualquer documentação comprobatória de suas alegações.

Muito pelo contrário: quando foi intimada durante o procedimento fiscal, através do Termo de Intimação Fiscal 003 (fls. 66/67), para prestar os esclarecimentos necessários e apresentar a documentação solicitada, a RECORRENTE não atendeu ao pedido da fiscalização. Tanto que foi lavrado o Termo de Constatação Fiscal nº 01 (fl. 68).

Portanto, pelas razões acima expostas, entendo que não merece prosperar o inconformismo da RECORRENTE a respeito do lançamento supostamente realizado sem a busca pela verdade material. Caberia à RECORRENTE ter demonstrado a “verdade material” por ela alegada; no entanto deixou de apresentar documentos tanto durante a fase de fiscalização como também durante o processo administrativo.

Conforme bem observado pela autoridade fiscal e pela DRJ de origem, os registros contábeis nas contas “custos” e “despesas” apresentam grande relação com pagamento de salários. Sendo assim, representam fatos geradores das contribuições previdenciárias que deixaram de ser declaradas em GFIP, o que autoriza o lançamento do crédito tributário devido.

Não só autoriza, como demanda que a autoridade fiscal realize o lançamento, uma vez que a atividade de lançamento é vinculada e obrigatória, devendo a autoridade fiscal agir conforme estabelece a lei, sob pena de responsabilidade funcional, nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional – CTN:

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

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

Por óbvio, munida dos valores de salários de contribuição dos segurados empregados da RECORRENTE, a autoridade fiscal tem o poder/dever de efetuar o lançamento quando constatar valores não informados em GFIP, desde que respeitado o prazo decadencial de 05 (cinco) anos.

Especificamente no que diz respeito às contribuições devidas pelos segurados (DEBCAD nº 37.214.804-2), a RECORRENTE argumenta que não poderia ter ocorrido o lançamento de contribuição dos segurados empregados, posto que todos os trabalhadores já haviam contribuído em relação parcelas informadas em GFIP e, na sua grande maioria, com desconto do valor máximo permitido.

Contudo, nos termos das razões já amplamente expostas acima, era dever da RECORRENTE apresentar documentação comprobatória de que seus empregados recolheram os valores da contribuição pelo teto vigente à época.

É que alguns trabalhadores podem, de fato, ter recolhido a respectiva contribuição pelo teto. Porém, outros podem ter recolhido pelo mínimo estabelecido na época. Conforme já exposto, a RECORRENTE foi intimada porém deixou de apresentar a documentação a fim de identificar os beneficiários dos pagamentos, por competência e valor. Em razão disso, a autoridade fiscal afirmou que *“não houve possibilidade de relacionar os beneficiários dos pagamentos, por competência, nem mesmo por valor, tendo sido apurados, os valores que serviram de base para este Auto, pelos totais das contas de ‘despesas’ e ‘custos’”* (fl. 430).

Até o momento, a RECORRENTE não apresentou tais documentos. Portanto, suas alegações não são suficientes para afastar o lançamento, sobretudo porque, conforme exposto, a atividade da autoridade fiscal é vinculada, devendo apurar o crédito tributário devido quando constatar a ocorrência do fato gerador.

Por fim, a RECORRENTE também afirma que não consta do processo administrativo a fundamentação legal para a cobrança das contribuições destinadas a terceiros. No entanto, o enquadramento legal está expresso no próprio auto de infração às fls. 623/625.

A fundamentação legal da multa é justamente o art. 35 da Lei nº 8.212/91, que, antes de sua alteração promovida pela Lei nº 11.941/2009, previa expressamente a aplicação de multa de mora da forma escalonada nos incisos I, II e III sobre as contribuições devidas a terceiros. Com a redação nova, passou a ser cobrada a multa de 75% do art. 44 da Lei nº 9.430/96 quando do lançamento de ofício das contribuições devidas a terceiros.

Portanto, tendo em vista que a legislação anterior era mais benéfica ao contribuinte, foi mantida a multa prevista antes da Lei nº 11.941/2009, sem o prejuízo de ser aplicada a nova multa caso a antiga atinja patamar superior a 75%.

Portanto, entendo que deve prevalecer o lançamento das contribuições previdenciárias objeto dos DEBCADs nº 37.214.803-4 (empresa/RAT), DEBCAD nº 37.214.804-2 (segurados) e nº 37.214.805-0 (terceiros) no período não atingido pela decadência 11/2004 e 12/2004.

### **Das multas isoladas**

As quatro multas lavradas em desfavor da RECORRENTE, pelo descumprimento de obrigações acessórias, foram as seguintes:

1. Auto de Infração - AI nº 37.214.808-5 (CFL 34), lavrado em razão da não contabilização, em título próprio de sua contabilidade, de fatos geradores da Previdência Social (fls. 862/924);
2. Auto de Infração - AI nº 37.214.802-6 (CFL 68), lavrado em razão da elaboração e apresentação de GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias (fls. 925/1.020);
3. Auto de Infração - AI nº 37.214.807-7 (CFL 59), lavrado em razão da empresa ter deixado de efetuar os descontos das contribuições devidas pelos segurados (fls. 1.021/1.074); e
4. Auto de Infração - AI nº 37.214.806-9 (CFL 30), lavrado em razão da não preparação da folha de pagamento de acordo com os padrões e normas estabelecidos pela Receita Federal do Brasil (fls. 1.075/1.127).

Todas elas possuem relação com os Autos de Infração de Obrigação Principal relativos às contribuições da empresa/RAT e dos segurados (DEBCADs nº 37.214.803-4 e 37.214.804-2, respectivamente).

Tendo em vista a procedência do lançamento das obrigações principais (ainda que parcial, em razão da decadência), entendo ser de rigor a manutenção das mencionadas multas. As razões pela não decadência das multas já foram expostas acima.

A multa do AI nº 37.214.808-5 (CFL 34) deve ser mantida pois, como amplamente demonstrado, a RECORRENTE deixou de contabilizar, em título próprio de sua contabilidade, diversos valores que integram o salário de contribuição de seus empregados. A autoridade fiscal contactou o lançamento de alguns valores na conta "Outras Despesas Financeiras", o que autoriza a lavratura da multa.

A multa do AI nº 37.214.807-7 (CFL 59) deve também ser mantida pois, uma vez mantido parcialmente o lançamento da obrigação principal do DEBCAD 37.214.804-2 (contribuições segurados), é de rigor a manutenção da multa por ter a empresa deixado de efetuar os descontos das contribuições devidas pelos segurados.

Também deve ser mantida a multa do AI nº 37.214.806-9 (CFL 30), pois foi constatado que parte dos pagamentos efetuados a empregados não foi incluída nas folhas de pagamento.

Apenas no que se refere à multa do DEBCAD nº 37.214.802-6 (CFL 68), entendo que o caso merece especial atenção em razão da possível retroatividade benigna em decorrência das alterações promovidas pela Lei nº 11.941/2009.

Conforme exposto no presente voto, o lançamento relativo às contribuições previdenciárias do período de 01/2004 a 10/2004 (obrigações principais – DEBCADs nº 37.214.803-4, 37.214.804-2 e nº 37.214.805-0) deve ser extinto, pois atingido pela decadência, nos termos do art. 150, §4º, do CTN.

Por outro lado, conforme exposto no presente voto, entendo que a decadência relativa às obrigações principais não atinge o débito do mesmo período relativo às obrigações acessórias, o que inclui o DEBCAD nº 37.214.802-6 (CFL 68), uma vez que os procedimentos administrativos de constituição de créditos tributários decorrentes do descumprimento de obrigações acessórias sujeitam-se ao regime de decadência referido no art. 173 do CTN, pois tais créditos tributários decorrem sempre de lançamento de ofício, jamais de lançamento por homologação, circunstância que afasta a incidência da contagem do prazo estabelecida no art. 150, § 4º, do CTN.

Tal particularidade cria uma situação ímpar no presente caso, em que é preciso averiguar qual a multa mais benéfica à RECORRENTE: se a anterior ou a posterior à Lei nº 11.941/09.

Para o período de 11/2004 e 12/2004, em que não houve decadência do crédito principal, a comparação é mais simples, pois basta observar o inciso I do art. 476-A da Instrução Normativa RFB nº 971/2009:

*I - até 30 de novembro de 2008, deverá ser aplicada a penalidade mais benéfica conforme disposto na alínea "c" do*

*inciso II do art. 106 da Lei nº 5.172, de 1966 (CTN), cuja análise será realizada pela comparação entre os seguintes valores:*

*a) somatório das multas aplicadas por descumprimento de obrigação principal, nos moldes do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009, e das aplicadas pelo descumprimento de obrigações acessórias, nos moldes dos §§ 4º, 5º e 6º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009; e*

*b) multa aplicada de ofício nos termos do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009.*

No entanto, o mesmo não ocorre em relação ao período de 01/2004 a 10/2004, pois o crédito principal foi atingido pela decadência. Neste caso, não há que se falar em multa sobre obrigação principal, visto que esta não existe. Sendo assim, entendo que a solução seria tratar o caso do período 01/2004 a 10/2004 como uma multa isolada aplicada sem a cobrança da obrigação principal, o que converge para a observância do art. 476-A, §1º, da Instrução Normativa RFB nº 971/2009

*§ 1º Caso as multas previstas nos §§ 4º, 5º e 6º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, tenham sido aplicadas isoladamente, sem a imposição de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal, deverão ser comparadas com as penalidades previstas no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.*

Portanto, no que diz respeito ao período 01/2004 a 10/2004, a escolha da multa mais benéfica deve resultar da comparação entre a multa prevista nos §§ 4º, 5º e 6º do art. 32 da Lei nº 8.212/91, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941/09 com as penalidades previstas no art. 32-A da Lei nº 8.212/91, haja vista a extinção da obrigação principal pela decadência.

## CONCLUSÃO

Em razão do exposto, voto por DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário, para:

(i) em relação às obrigações principais objeto dos DEBCADs nº 37.214.803-4 (empresa/RAT), nº 37.214.804-2 (segurados) e nº 37.214.805-0 (terceiros):

(i.a) reconhecer a decadência relativa ao lançamento das contribuições previdenciárias do período de 01/2004 a 10/2004;

(i.b) manter integralmente a cobrança das contribuições relativas ao período de 11/2004 e 12/2004;

(ii) em relação às multas pelo descumprimento de Obrigações Acessórias (DEBCADs nº 37.214.808-5, nº 37.214.802-6, nº 37.214.807-7 e nº 37.214.806-9), manter integralmente os respectivos lançamentos, e

Processo nº 19515.004803/2009-16  
Acórdão n.º **2201-003.715**

**S2-C2T1**  
Fl. 1.156

---

determinar que a autoridade preparadora aplique, no que for cabível, as disposições constantes dos artigos 476 e 476-A da Instrução Normativa RFB nº 971/09 em relação ao DEBCAD nº 37.214.802-6 (CFL 68).

*Assinado digitalmente*

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator