



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo nº** 35434.000658/2006-08  
**Recurso nº** 251.034 Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** 9202-002.193 – 2ª Turma  
**Sessão de** 27 de junho de 2012  
**Matéria** CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA  
**Recorrente** GENERAL MOTORS DO BRASIL LTDA.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

*Período de apuração: 01/01/1999 a 31/05/2004*

**AUTO DE INFRAÇÃO. PENALIDADE DECORRENTE DO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DECADÊNCIA.**

O prazo decadencial aplicável à exigência de multa decorrente de omissão de informações em GFIP é aquele previsto no artigo 173, inciso I, do CTN, ou seja, tem início no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

**AUTO DE INFRAÇÃO DECORRENTE DE LANÇAMENTO POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL JULGADO IMPROCEDENTE EM PARTE. AUTUAÇÃO REFLEXA. OBSERVÂNCIA DECISÃO.**

Impõe-se a exclusão da multa aplicada decorrente da ausência de informação em GFIP de fatos geradores lançados em Auto de Infração, pertinente ao descumprimento da obrigação principal, declarado parcialmente improcedente, em face da íntima relação de causa e efeito que os vincula, devendo ser excluído da penalidade os valores concernentes à Previdência Complementar Privada e Reembolso Escolar.

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. PENALIDADE. GFIP. OMISSÕES. INCORREÇÕES. RETROATIVIDADE BENIGNA.**

A multa prevista no art. 44, inciso I da Lei 9.430, de 1997, decorrente do lançamento de ofício é única, no importe de 75% (se não duplicada), e visa apenas, de forma conjunta, tanto o não pagamento (parcial ou total) do tributo devido, quanto a não apresentação da declaração ou a declaração inexata, sem haver como mensurar o que foi aplicado para punir uma ou outra infração.

No presente caso, em que houve a aplicação da multa prevista no revogado art. 32, § 5º, que se refere à apresentação de declaração inexata, e também da sanção pecuniária pelo não pagamento do tributo devido no prazo de lei,

estabelecida no igualmente revogado art. 35, II, o cotejo das duas multas, em conjunto, deverá ser feito em relação à penalidade pecuniária do art. 44, inciso I, da Lei 9.430, de 1997, que se destina a punir ambas as infrações já referidas, e que agora encontra aplicação no contexto da arrecadação das contribuições previdenciárias.

Correta a aplicação da regra pertinente à de aplicação da multa mais benéfica, entre a vigente no momento da prática da conduta apenada e a atualmente disciplinada no art. 44, I da Lei nº 9.430, de 1996, deduzidos os valores levantados a título de multa nas NFLDs correlatas.

Recurso Especial do Contribuinte Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em afastar de ofício a multa aplicada em relação aos fatos geradores "Previdência Privada" e "Bolsa Escola", os quais foram excluídos do processo nº 35434.000858/2005-71 (Notificação Fiscal), em face da intimada relação de causa e efeito que os vincula.

Pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso quanto à multa. Vencidos os Conselheiros Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira (Relator), Gonçalo Bonet Allage, Manoel Coelho Arruda Junior, Gustavo Lian Haddad e Susy Gomes Hoffmann.

Por maioria de votos, em negar provimento ao recurso quanto à decadência. Vencido o Conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira (Relator). Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Elias Sampaio Freire.

(Assinado digitalmente)

Otacílio Dantas Cartaxo – Presidente

(Assinado digitalmente)

Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira – Relator

(Assinado digitalmente)

Elias Sampaio Freire - Redator-Designado

EDITADO EM: 05/07/2012

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Otacílio Dantas Cartaxo (Presidente), Susy Gomes Hoffmann (Vice-Presidente), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Gonçalo Bonet Allage, Marcelo Oliveira, Manoel Coelho Arruda Junior, Gustavo Lian Haddad, Maria Helena Cotta Cardozo, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Elias Sampaio Freire.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 12/11/2012 por ELIAS SAMPAIO FREIRE, Assinado digitalmente em 05/12/2012

por OTACILIO DANTAS CARTAXO, Assinado digitalmente em 23/11/2012 por RYCARTO HENRIQUE MAGALHAES DE

OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 12/11/2012 por ELIAS SAMPAIO FREIRE

Impresso em 06/12/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

## Relatório

GENERAL MOTORS DO BRASIL LTDA., contribuinte, pessoa jurídica de direito privado, já qualificada nos autos do processo administrativo em referência, teve contra si lavrado Auto de Infração nº 35.753.182-5, nos termos do artigo 32, inciso IV, § 5º, da Lei nº 8.212/91, por ter apresentado GFIP's com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, em relação ao período de 01/1999 a 05/2004, conforme Relatório Fiscal da Infração, às fls. 20/25, e demais documentos constantes dos autos.

Trata-se de autuação lavrada em 12/07/2005, nos moldes do artigo 293 do RPS, contra a contribuinte acima identificada, constituindo-se multa no valor de R\$ 3.331.427,84 (Três milhões, trezentos e trinta e um mil, quatrocentos e vinte e sete reais e oitenta e quatro centavos), com base nos artigos 284, inciso II, e 373, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, c/c artigo 32, inciso IV, § 5º, da Lei nº 8.212/91.

De conformidade com o Relatório Fiscal da Autuação, a contribuinte deixou de informar em GFIP as remunerações dos segurados empregados e contribuintes individuais, assim caracterizadas as verbas abaixo listadas, caracterizadas como salário de contribuição (salário indireto) pela autoridade lançadora nos autos da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito – NFLD nº 35.753.173-6 – Processo nº 35434.000858/2005-71:

Previdência Complementar Privada;

Participação nos Lucros e Resultados;

Reembolso Escolar;

Abono Aposentadoria;

Despesas Ex-Funcionários;

GILRAT;

Após regular processamento, interposto recurso voluntário à 2ª Seção de Julgamento do CARF contra Decisão da então Secretaria da Receita Previdenciária em São Bernardo do Campo/SP, DN nº 21-434/0101/2006, às fls. 954/987, que julgou procedente o lançamento fiscal em referência, a Egrégia 1ª TO da 4ª Câmara, em 27/01/2010, por unanimidade de votos, achou por bem DAR PROVIMENTO PARCIAL AO RECURSO VOLUNTÁRIO DA CONTRIBUINTE, o fazendo sob a égide dos fundamentos inseridos no Acórdão nº 2401-00.905, exarado em face de Embargos opostos ao *decisum* pretérito (nº 206-01.735), sintetizados na seguinte ementa:

*“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS*

*Data do fato gerador: 12/07/2005*

*PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - AUTO DE INFRAÇÃO -  
ARTIGO 32, IV, § 5º E ARTIGO 41 DA LEI Nº8.212/91 C/C  
ARTIGO 284, LIDO RPS, APROVADO PELO DECRETO Nº*

**3.048/99 - OMISSÃO EM GFIP - MULTA - RETROATIVIDADE BENIGNA.**

*A inobservância da obrigação tributária acessória é fato gerador do auto-de-infração, o qual se constitui, principalmente, em forma de exigir que a obrigação seja cumprida; obrigação que tem por finalidade auxiliar o INSS na administração previdenciária. Inobservância do art. 32, IV, § 5º da Lei nº 8.212/1991, com a multa punitiva aplicada conforme dispõe o art. 284, II do RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999.: "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 9.528, de 10.12.97)".*

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

**EMBARGOS ACOLHIDOS."**

Irresignada, a contribuinte interpôs Recurso Especial, às fls. 1.193/1.203, com arrimo no artigo 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 256/2009, procurando demonstrar a insubsistência do Acórdão recorrido, desenvolvendo em síntese as seguintes razões:

Inicialmente pugna pela decretação da nulidade do *decisum* recorrido, com fulcro no artigo 59, inciso II, do Decreto nº 70.235/72, por entender ter sido exarado por autoridade incompetente, sobretudo quando os *Embargos de Declaração opostos pela Fazenda Nacional visavam sanar suposta omissão constante do Acórdão nº 206-01.735, exclusivamente no tocante à necessidade de ser feito o cálculo da multa ora em discussão observando-se a Lei nº 8.212/91, artigo 35-A, e não o artigo 32-A, da mesma Lei.*

Isto porque, sustenta que o voto vencedor da lavra da Conselheira Elaine Cristina M. e Silva contempla simplesmente o prazo decadencial, não dissertando a respeito do recálculo da multa, razão pela qual prevaleceu o voto do Relator Rogério de Lellis Pinto quanto a este tema, impondo a devolução dos Embargos à referido Conselheiro, nos termos do artigo 3º, § 4º, do RICARF, o que não veio a ocorrer, maculando, assim, o julgado guerreado.

Em defesa de sua pretensão, assevera que a 1ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes, ao analisar caso análogo, determinou a nulidade do decisório lavrado por autoridade incompetente, conforme se extrai do Acórdão nº 201-73.415, ora adotado como paradigma para efeito de conhecimento da peça recursal.

Relativamente ao recálculo da multa aplicada, após breve relato das fases ocorridas no decorrer do processo administrativo fiscal, insurge-se contra o Acórdão atacado por entender ter contrariado entendimento levado a efeito por outras Câmaras do Conselho a respeito da mesma matéria, conforme se extrai do Acórdão nº 2403-00.070, impondo seja conhecido o recurso especial da recorrente, porquanto comprovada a divergência arguida.

Sustenta que o Acórdão encimado, ora adotado como paradigma, diverge do *decisum* guerreado, na medida em que, ao analisar autuação em face de contribuinte que deixou de informar em GFIP a totalidade dos fatos geradores das contribuições previdenciárias, determinou o recálculo da multa com esteio no artigo 32-A da Lei nº 8.212/91, em face da

legislação posterior mais benéfica ao contribuinte, ao contrário do que restou decidido pela Turma recorrida que adotou o disposto no artigo 35-A do mesmo Diploma Legal para fins de recálculo da penalidade aplicada.

A fazer prevalecer seu pleito, infere que a relatora do Acórdão guerreado se manifestou claramente que por se tratar de infração relacionada à apresentação da GFIP, o dispositivo legal que deve retroagir para regulamentar a multa aplicada é o art. 35-A da Lei 8.212/91, independentemente de ter havido ou não lançamento de ofício.

Ao revés, no decisório adotado como paradigma, o Colegiado entendeu por bem adotar o artigo 32-A em caso análogo ao presente, sob alegação que *a aplicação do artigo 35-A, que autorizaria a imposição da multa prevista na Lei nº 9.430/96, artigo 44, inciso I (75%) somente pode ocorrer na hipótese de autuação que vise à exigência de obrigação principal, o que não ocorre no presente caso.*

Traz à colação histórico da legislação de regência, explicitando as espécies de lançamentos que eram procedidos antes da alteração introduzida pela Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941, concluindo que a aplicação do artigo 35-A *nos presentes autos, como pretende a decisão ora recorrida*, somente poderia ocorrer se estivéssemos diante de *lançamento de ofício das contribuições previdenciárias*.

Opõe-se, ainda, ao Acórdão recorrido, mais precisamente quanto à adoção do prazo decadencial insculpido no artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, aduzindo que, por se tratar de lançamento decorrente de outro em que foram lançadas as contribuições previdenciárias (obrigação principal), o resultado deste processo deve guardar consonância com o decisório da notificação fiscal, em face da relação de causa e efeito que os vincula.

Assim, tendo a Câmara recorrida acolhida a decadência parcial do crédito previdenciário consubstanciado na Notificação Fiscal (processo principal), com base no artigo 150, § 4º, do CTN, impõe-se à observância do mesmo resultado nestes autos, como se verifica do entendimento esposado nos Acórdãos nº 2403-00.070, 204-01.973 e 2401-00.127, ora adotados como paradigmas.

Por fim, requer o conhecimento e provimento do Recurso Especial, impondo a reforma do *decisum* ora atacado, nos termos encimados.

Submetido a exame de admissibilidade, o ilustre Presidente da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do CARF, entendeu por bem admitir em parte o Recurso Especial da Contribuinte, **relativamente aos dispositivos legais a serem aplicados no recálculo da multa e, bem assim, para contagem do prazo decadencial**, sob o argumento de que a recorrente logrou comprovar que o Acórdão guerreado divergiu de outras decisões exaradas pelas demais Câmaras do Conselho a propósito da mesma matéria, conforme Despacho nº 2400-220/2011, às fls. 1.302/1.307, ratificado pelo Despacho nº 2400-308R/2011, de fl. 1.308, da lavra do Presidente do CARF, em face de reexame necessário de admissibilidade.

Instada se manifestar a propósito do Recurso Especial da Contribuinte, a Fazenda Nacional apresentou suas contrarrazões, às fls. 1.311/1.321, corroborando as razões de decidir do Acórdão recorrido, em defesa de sua manutenção.

#### É o Relatório.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 12/11/2012 por ELIAS SAMPAIO FREIRE, Assinado digitalmente em 05/12/2012

por OTACILIO DANTAS CARTAXO, Assinado digitalmente em 23/11/2012 por RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE

OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 12/11/2012 por ELIAS SAMPAIO FREIRE

Impresso em 06/12/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

## Voto Vencido

Conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Relator

Presentes os pressupostos de admissibilidade, sendo tempestivo e acatada pelo ilustre Presidente da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do CARF as divergências suscitadas pela Contribuinte, **relativamente aos dispositivos legais a serem aplicados no recálculo da multa e, bem assim, para contagem do prazo decadencial**, conheço do Recurso Especial e passo ao exame das razões recursais.

### DO PRAZO DECADENCIAL

Pretende a contribuinte a reforma do Acórdão recorrido, o qual manteve parte substancial da exigência fiscal em comento, pugnando pela aplicação do prazo decadencial inscrito no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, por decorrência do julgamento levado a efeito nos autos da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito – NFLD nº 35.753.173-6 – Processo nº 35434.000858/2005-71, onde foram lançadas as contribuições previdenciárias incidentes sobre os fatos geradores que não foram informados em GFIP, objeto da presente autuação.

A fazer prevalecer seu entendimento, aduz que, por se tratar de lançamento decorrente de outro em que foram lançadas as contribuições previdenciárias (obrigação principal), o resultado deste processo deve guardar consonância com o decisório da notificação fiscal, em face da relação de causa e efeito que os vincula.

Neste sentido, tendo a Câmara recorrida acolhida a decadência parcial do crédito previdenciário consubstanciado na Notificação Fiscal (processo principal), com base no artigo 150, § 4º, do CTN, impõe-se à observância do mesmo resultado nestes autos, como se verifica do entendimento esposado nos Acórdãos nº 2403-00.070, 204-01.973 e 2401-00.127, ora adotados como paradigmas.

Consoante se infere dos autos, conclui-se que a pretensão da contribuinte merece acolhimento, em que pese não se encontrar em consonância com a jurisprudência consolidada neste Colegiado, impondo a reforma do Acórdão recorrido com o fito de restabelecer a ordem legal nesse sentido, como passaremos a demonstrar.

O exame dessa matéria impõe sejam levadas a efeito algumas considerações, senão vejamos.

O artigo 45, inciso I, da Lei nº 8.212/91, estabelece prazo decadencial de 10 (dez) anos para a apuração e constituição das contribuições previdenciárias, como segue:

*“Art. 45 – O direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados:*

*I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído;*

*[...]”*

Por outro lado, o Código Tributário Nacional em seu artigo 173, *caput*, determina que o prazo para se constituir crédito tributário é de 05 (cinco) anos, contados do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido lançado, *in verbis*:

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

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

*[...]”*

Com mais especificidade, o artigo 150, § 4º, do CTN, contempla a decadência para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, nos seguintes termos:

*“Art. 150 - O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

*[...]*

*§ 4º - Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”*

O núcleo da questão reside exatamente nesses três artigos, ou seja, qual deles deve prevalecer para as contribuições previdenciárias, tributos sujeitos ao lançamento por homologação.

Ocorre que, após muitas discussões a respeito do tema, o Supremo Tribunal Federal, em 11/06/2008, ao julgar os RE's nºs 556664, 559882 e 560626, por unanimidade de votos, declarou a inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, oportunidade em que aprovou a Súmula Vinculante nº 08, abaixo transcrita, rechaçando de uma vez por todas a pretensão do Fisco:

*“Súmula 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.”*

Registre-se, ainda, que na mesma Sessão Plenária, o STF achou por bem modular os efeitos da declaração de inconstitucionalidade em comento, estabelecendo, em suma, que somente não retroagem à data da edição da Lei em relação a pedido de restituição judicial ou administrativo formulado posteriormente à 11/06/2008, concedendo, por conseguinte, efeito *ex tunc* para os créditos pendentes de julgamentos e/ou que não tenham sido objeto de execução fiscal.

Consoante se positiva da análise dos autos, a controvérsia a respeito do prazo decadencial para as contribuições previdenciárias, após a aprovação/edição da Súmula Vinculante nº 08, passou a se limitar a aplicação dos artigos 150, § 4º, ou 173, inciso I, do Código Tributário Nacional.

Indispensável ao deslinde da controvérsia, mister se faz elucidar, resumidamente, as espécies de lançamento tributário que nosso ordenamento jurídico contempla, como segue.

Primeiramente destaca-se o **lançamento de ofício ou direto**, previsto no artigo 149 do CTN, onde o fisco toma a iniciativa de sua prática, por razões inerentes a natureza do tributo ou quando o contribuinte deixa de cumprir suas obrigações legais. Já o **lançamento por declaração ou misto**, contemplado no artigo 147 do mesmo Diploma Legal, é aquele em que o contribuinte toma a iniciativa do procedimento, ofertando sua declaração tributária, colaborando ativamente. Alfim, o **lançamento por homologação**, inscrito no artigo 150 do Códex Tributário, em que o contribuinte presta as informações, calcula o tributo devido e promove o pagamento, ficando sujeito a eventual homologação por parte das autoridades fazendárias.

Dessa forma, estando às contribuições previdenciárias sujeitas ao lançamento por homologação, defende parte dos julgadores e doutrinadores que a decadência a ser aplicada seria aquela constante do artigo 150, § 4º, do CTN, levando-se em consideração a natureza do tributo atribuída por lei, independentemente da ocorrência de pagamento, entendimento compartilhado por este conselheiro.

Ou seja, a regra para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação é o artigo 150, § 4º, do Código Tributário, o qual somente não prevalecerá nas hipóteses de ocorrência de dolo, fraude ou conluio, o que ensejaria o deslocamento do prazo decadencial para o artigo 173, inciso I, do mesmo Diploma Legal.

Não é demais lembrar que o lançamento por homologação não se caracteriza tão somente pelo pagamento. Ao contrário, trata-se, em verdade, de um procedimento complexo, constituído de vários atos independentes, culminando com o pagamento ou não.

Observe-se, pois, que a ausência de pagamento não desnatura o lançamento por homologação, especialmente quando a sujeição dos tributos àquele lançamento é conferida por lei. E, esta, em momento algum afirma que assim o é tão somente quando houver pagamento.

Não fosse assim, o que se diria quando o contribuinte apura prejuízos e não tem nada a recolher, ou mesmo quando encontra-se beneficiado por isenções e/ou imunidades, onde, em que pese haver o dever de elaborar declarações pertinentes, informando os fatos geradores dos tributos dentre outras obrigações tributárias, deixa de promover o pagamento do tributo em razão de uma benesse fiscal?

Cabe ao Fisco, porém, no decorrer do prazo de 05 (cinco) anos, contados do fato gerador do tributo, nos termos do artigo 150, § 4º, do CTN, proceder à análise das informações prestadas pelo contribuinte homologando-as ou não, quando inexistir concordância. Neste último caso, promover o lançamento de ofício da importância que imputar devida.

Aliás, como afirmado alhures, a regra nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação é o prazo decadencial insculpido no artigo 150, § 4º, do CTN, o qual dispôs

expressamente os casos em que referido prazo deslocar-se-á para o artigo 173, inciso I, na ocorrência de dolo, fraude ou simulação comprovados. Somente nessas hipóteses a legislação específica contempla a aplicação de outro prazo decadencial, afastando-se a regra do artigo 150, § 4º. Como se constata, a toda evidência, a contagem do lapso temporal em comento independe de pagamento.

Ou seja, comprovando-se que o contribuinte deixou efetuar o recolhimento dos tributos devidos e/ou promover o autolancamento com dolo, utilizando-se de instrumentos ardilosos (fraude e/ou simulação), o prazo decadencial será aquele inscrito no artigo 173, inciso I, do CTN. Afora essa situação, não se cogita na aplicação daquele dispositivo legal. É o que se extrai da perfunctória leitura das normas legais que regulamentam o tema.

Por outro lado, alguns julgadores e doutrinadores entendem que somente aplicar-se-ia o artigo 150, § 4º, do CTN quando comprovada a ocorrência de recolhimentos relativamente ao fato gerador lançado, seja qual for o valor. Em outras palavras, a homologação dependeria de antecipação de pagamento para se caracterizar, e a sua ausência daria ensejo ao lançamento de ofício, com observância do prazo decadencial do artigo 173, inciso I.

Ressalta-se, ainda, o entendimento de outra parte dos juristas, suscitando que o artigo 150, 4º, do Código Tributário Nacional, prevalecerá quando o contribuinte promover qualquer ato tendente a apuração da base de cálculo do tributo devido, seja pelo pagamento, escrituração contábil, declaração do imposto em documento próprio, etc. Melhor elucidando, o contribuinte deverá adotar algum procedimento com o fito de apurar o tributo para que pudesse se cogitar em “homologação”.

Afora posicionamento pessoal a propósito da matéria, por entender que as contribuições previdenciárias devem observância ao prazo decadencial do artigo 150, § 4º, do Códex Tributário, independentemente de antecipação de pagamento, salvo quando comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o certo é que a partir da alteração do Regimento Interno do CARF (artigo 62-A), introduzida pela Portaria MF nº 586/2010, os julgadores deste Colegiado estão obrigados a “reproduzir” as decisões do STJ tomadas por recurso repetitivo, razão pela qual deixaremos de abordar aludida discussão, mantendo o entendimento que a aplicação do dispositivo legal retro depende da existência de recolhimentos do mesmo tributo no período objeto do lançamento, na forma decidida por aquele Tribunal Superior nos autos do Resp nº 973.733/SC, 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 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."*

Na esteira desse raciocínio, uma vez delimitado pelo STJ e, bem assim, pelo Regimento Interno do CARF que nos lançamentos por homologação à antecipação de

pagamento é indispensável à aplicação do instituto da decadência, nos cabe tão somente nos quedar a aludida conclusão e constatar ou não a sua ocorrência.

Entrementes, a controvérsia em relação a referido tema encontra-se distante de remansoso desfecho, se fixando agora em determinar o que pode ser considerado como antecipação de pagamento nas contribuições previdenciárias, sobretudo em face das diversas modalidades e/ou procedimentos adotados por ocasião do lançamento fiscal.

Na hipótese dos autos, o torna digno de realce é que a presente autuação decorre do descumprimento de obrigações acessórias, caracterizando, portanto, lançamento de ofício, não se cogitando em antecipação de pagamentos, o que faria florescer a adoção do prazo decadencial inscrito no artigo 173, inciso I, do CTN, na linha inclusive que a jurisprudência dominante no Judiciário e neste Colegiado vem firmando entendimento.

Ou seja, o simples fato de se tratar de auto de infração por descumprimento de obrigações acessórias, impediria a aplicação do prazo decadencial contemplado no artigo 150, § 4º, do Código Tributário, uma vez não haver se falar em lançamento por homologação, inexistindo, em verdade, qualquer atividade do contribuinte a ser homologada, razão do próprio lançamento.

A rigor, via de regra, compartilhamos com este entendimento, sobretudo após o Superior Tribunal de Justiça, em sede de Recurso Repetitivo, consolidar tese no sentido da necessidade da antecipação de pagamento para efeito de aplicação do prazo decadencial.

Por outro lado, a análise da presente demanda, em face de sua peculiaridade, transpassa a questão básica da constatação da antecipação de pagamento para condução do prazo decadencial que, por óbvio, não seria vislumbrada pela própria natureza do lançamento, como acima explicitado.

Neste ponto, aliás, impende registrar que devemos analisar cada caso diante de suas especificidades, evitando, assim, incluir numa “vala comum” todas situações postas em debate, a partir de conceitos gerais, aplicáveis à maioria das demandas, mas que devem recuar quando diante de casos específicos.

Partido dessa premissa, é salutar que os conceitos, princípios e a própria legislação de regência, convivam em harmonia, sempre recuando um em favor de outros quando confrontados, mormente em razão das peculiaridades de cada caso submetido ao crivo deste Colegiado, como aqui se vislumbra.

Isto porque, em nosso sentir, o ponto crucial a ser contemplado para fins da solução da lide posta nestes autos não se fixa no fato de ser puro e simples lançamento por descumprimento de obrigações acessórias, onde não se constataria a existência de recolhimentos, mas, sim, no nexo de causalidade com a Notificação Fiscal onde se exige as respectivas contribuições previdenciárias.

Com efeito, de conformidade com a peça vestibular do lançamento, a lavratura do presente auto de infração se deu em virtude de a contribuinte ter deixado de informar em GFIP's a integralidade dos fatos geradores das contribuições previdenciárias, mais precisamente as verbas pagas aos segurados empregados, caracterizadas como salário de contribuição (salário indireto) pela autoridade lançadora nos autos da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito – NFLD nº 35.753.173-6 – Processo nº 35434.000858/2005-71.

Neste contexto, a contribuinte malferiu o disposto no artigo 32, inciso IV, § 5º, da Lei nº 8.212/91, ensejando a aplicação da multa calculada com arrimo no artigo 284, inciso II, do RPS, que assim prescrevem:

*“Lei 8.212/91*

*Art. 32. A empresa também é obrigada:*

*[...]*

*IV – informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, por intermédio de documento a ser definido em regulamento, dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS.*

*[...]*

*§ 5º A apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente a multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no parágrafo anterior.”*

*“Regulamento da Previdência Social*

*Art. 284. A infração ao disposto no inciso IV do caput do art. 225 sujeitará o responsável às seguintes penalidades administrativas:*

*[...]*

*II - cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no inciso I, pela apresentação da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social com dados não correspondentes aos fatos geradores, seja em relação às bases de cálculo, seja em relação às informações que alterem o valor das contribuições, ou do valor que seria devido se não houvesse isenção ou substituição, quando se tratar de infração cometida por pessoa jurídica de direito privado beneficente de assistência social em gozo de isenção das contribuições previdenciárias ou por empresa cujas contribuições incidentes sobre os respectivos fatos geradores tenham sido substituídas por outras;”*

Verifica-se, que a recorrente não apresentou a documentação exigida pela Fiscalização na forma que determina a legislação previdenciária, incorrendo na infração prevista nos dispositivos legais supratranscritos, o que ensejou a aplicação da multa, nos termos do Regulamento da Previdência Social.

Ocorre que, incluída a notificação fiscal retromencionada (processo principal) nessa mesma pauta de julgamento, este Colegiado achou por bem negar provimento ao Recurso Especial da Procuradoria, mantendo a decadência do artigo 150, § 4º, do CTN, na forma acolhida pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª SJ do CARF, o fazendo sob o manto dos fundamentos consubstanciados na seguinte ementa:

**Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

*Período de apuração: 01/01/1995 a 31/05/2004*

*CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DECADÊNCIA. PRAZO QUINQUENAL. SALÁRIO INDIRETO. ANTECIPAÇÃO DE PAGAMENTO. OCORRÊNCIA.*

*O prazo decadencial para a constituição dos créditos previdenciários é de 05 (cinco) anos, nos termos dos dispositivos legais constantes do Código Tributário Nacional, tendo em vista a declaração da inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, pelo Supremo Tribunal Federal, nos autos dos RE's nºs 556664, 559882 e 560626, oportunidade em que fora aprovada Súmula Vinculante nº 08, disciplinando a matéria. In casu, aplicou-se o prazo decadencial insculpido no artigo 150, § 4º, do CTN, eis que restou comprovada a ocorrência de antecipação de pagamento, por tratar-se de salário indireto, tendo a contribuinte efetuado o recolhimento das contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração reconhecida (salário normal). [...]” (Notificação Fiscal de Lançamento de Débito – NFLD nº 35.753.173-6 – Processo nº 35434.000858/2005-71)*

Dessa forma, no julgamento da presente autuação impõe-se à observância à decisão levada a efeito na autuação retromencionada, em face da íntima relação de causa e efeito que os vincula, uma vez que os fatos geradores pretensamente não informados em GFIP foram caracterizados/lançados naquela Notificação Fiscal.

É exatamente nesta linha de raciocínio que pretende a contribuinte ver seu pleito acolhido, fazendo referência ao Acórdão nº 204-01.973, o qual, embora não tenha sido admitido para efeito da comprovação da divergência suscitada, muito bem analisa a decorrência da obrigação acessória em relação à principal, como se verifica da sua ementa e excerto do Voto, da lavra do eminente Conselheiro Jorge Freire, nos seguintes termos:

*“PIS. FALTA DE RECOLHIMENTO. ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. É vedado aos integrantes do Conselho, por expressa disposição regimental (art. 22A do Regimento Interno), afastar a aplicação de norma legal regularmente editada e em vigor por considerá-la inconstitucional.*

*JUROS SELIC. INCONSTITUCIONALIDADE. A exigência de juros de mora calculados com base na Taxa do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC - decorre de lei, descabendo ao julgador administrativo adentrar o exame de sua constitucionalidade.*

*MULTA DE OFÍCIO. LANÇAMENTO COMPLEMENTAR. DECADÊNCIA. O prazo decadencial para lançamento da multa de ofício coincide com o prazo para constituir a obrigação tributária principal, eis que dela é acessória. Recurso provido em parte.*

*VOTO*

*Minha divergência única com o Dr. Júlio César reside quanto ao prazo que a Fazenda nacional tem para aplicar a multa de ofício. Entendo, como a r. decisão, que sendo a multa de ofício um acessório do principal, o tributo, não há que se falar em fato gerador da multa, eis que esta decorre do inadimplemento da obrigação principal. Não me parece lógico que o prazo para constituição da obrigação principal seja dispare da obrigação acessória, sendo o desta maior, pois, mezinho no direito, o acessório segue o principal em todos os sentidos.*

*Assim, minha discordância do nobre relator, pois não pode o Fisco a qualquer tempo aplicar a multa, sob pena de perpetrar a insegurança da relação jurídica tributária. Ora, o Fisco quando do lançamento do tributo já dispunha dos meios necessários para aferir se era ou não aplicável a multa. Então, não vejo como não seja esse o termo inicial para sua aplicação, coincidindo com o prazo para lançamento de ofício da obrigação a qual àquela se vincula.*

*[...]” (Processo nº 10675.003549/2002-47)*

Na essência, é o que se constata no caso *sub examine*, onde a presente autuação encontra guarida no fato de a contribuinte ter deixado de informar em GFIP os fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, as quais foram lançadas (obrigação principal) na notificação principal.

Na esteira desse ideal, tal qual se estivéssemos analisando o próprio mérito daquela notificação, o fato de a decadência acolhida no processo principal encontrar amparo no artigo 150, § 4º, do CTN, afasta a aplicabilidade do artigo 173, inciso I, CTN, exclusivamente neste caso de autuação por descumprimento de obrigação acessória, diante do nexo de causa e efeito que os vincula.

Melhor elucidando, na hipótese de ter sido afastada a incidência de contribuições previdenciárias sobre algumas das verbas incluídas na notificação em epígrafe (processo principal), teríamos que rechaçar a penalidade relativa a este suposto fato gerador que não teria sido informado em GFIP (obrigação acessória), objeto da presente demanda.

No mesmo sentido, se entendemos que parte do crédito tributário constituído no processo principal (notificação fiscal) se encontra extinto pela decadência, nos termos do artigo 150, § 4º, c/c 156, inciso V, do CTN, por decorrência lógica, não se pode manter a penalidade da contribuinte em relação aos fatos geradores que foram alcançados pelo prazo decadencial, o que importa reconhecer que em situações dessa natureza, excepcionalmente, deve-se aplicar a decadência do dispositivo *legis retro*, mesmo se tratando de autuação por descumprimento de obrigação acessória, como se observa nos presentes autos.

Assim, tendo esta Egrégia Turma entendido, no processo principal, que os fatos geradores ocorridos até a competência **06/2000** encontram-se abarcados pela decadência, aludida decisão deve, igualmente, ser adotada neste julgamento.

Destarte, tendo a fiscalização constituído o crédito previdenciário em **12/07/2005**, com a devida ciência da contribuinte constante da folha de rosto da autuação, a exigência fiscal resta parcialmente fulminada pela decadência, em relação aos fatos geradores ocorridos no período de **01/1999** a **06/2000**, os quais se encontram fora do prazo decadencial inscrito no dispositivo legal *supra*, impondo seja decretada a improcedência parcial do feito.

## MÉRITO – QUESTÃO DE OFÍCIO – DECORRÊNCIA NFLD – NEXO DE CAUSA E EFEITO

No mérito, na esteira do entendimento acima esposado (relativamente ao prazo decadencial), a decisão adotada nos autos da notificação fiscal contemplando as contribuições previdenciárias incidentes sobre as verbas em comento (obrigação principal), deve ser reproduzida na hipótese dos autos, em face do nexo causal que os vincula.

Destarte, de conformidade com a peça vestibular do lançamento, a lavratura do presente auto de infração se deu em virtude de a contribuinte ter deixado de informar em GFIP's a integralidade dos fatos geradores das contribuições previdenciárias, mais precisamente as verbas pagas aos segurados empregados, caracterizadas como salário de contribuição (salário indireto) pela autoridade lançadora nos autos da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito – NFLD nº 35.753.173-6 – Processo nº 35434.000858/2005-71.

Dessa forma, no julgamento da presente autuação impõe-se à observância à decisão levada a efeito na notificação retromencionada, em face da íntima relação de causa e efeito que os vincula, uma vez que os fatos geradores pretensamente não informados em GFIP foram caracterizados/lançados naquela notificação, ainda que tal matéria não tenha sido suscitada em sede de recurso especial e conhecida, portanto, de ofício, por esta Turma por ocasião de julgamento.

Nesse sentido, em que pese não concordar com a decisão meritória tomada nos autos da NFLD supra, tendo esta Egrégia 2ª Turma entendido, por maioria de votos, que os valores pagos a título de Previdência Complementar Privada e Reembolso Escolar não se sujeitam à incidência de contribuições previdenciárias, eis que observados os requisitos legais para tanto, aludida decisão deve, igualmente, ser adotada neste julgamento.

Assim, impõe-se a decretação da insubsistência parcial da autuação, excluindo do cálculo da multa as importâncias pagas aos segurados empregados a título de Previdência Complementar Privada e Reembolso Escolar, tendo em vista o nexo causal que vincula as duas autuações.

## DO RECÁLCULO DA MULTA APLICADA

No que tange à multa aplicada, mais precisamente quanto ao recálculo determinado pela Turma recorrida, opõe-se a recorrente ao Acórdão atacado por entender ter contrariado entendimento levado a efeito por outras Câmaras do Conselho a respeito da mesma matéria, conforme se extrai do Acórdão nº 2403-00.070, impondo seja conhecido o recurso especial da contribuinte, porquanto comprovada a divergência arguida.

Em defesa de sua pretensão, alega que o Acórdão encimado, ora adotado como paradigma, diverge do *decisum* guerreado, na medida em que, ao analisar autuação em face de contribuinte que deixou de informar em GFIP a totalidade dos fatos geradores das contribuições previdenciárias, determinou o recálculo da multa com esteio no artigo 32-A da Lei nº 8.212/91, em face da legislação posterior mais benéfica ao contribuinte, ao contrário do que restou decidido pela Turma recorrida que adotou o disposto no artigo 35-A do mesmo Diploma Legal para fins de recálculo da penalidade aplicada.

Acrescenta que a relatora do Acórdão guerreado se manifestou claramente que por se tratar de infração relacionada à apresentação da GFIP, o dispositivo legal que deve

retroagir para regulamentar a multa aplicada é o art. 35-A da Lei 8.212/91, independentemente de ter havido ou não lançamento de ofício.

Ao revés, no decisório adotado como paradigma, o Colegiado entendeu por bem adotar o artigo 32-A em caso análogo ao presente, sob alegação que *a aplicação do artigo 35-A, que autorizaria a imposição da multa prevista na Lei nº 9.430/96, artigo 44, inciso I (75%) somente pode ocorrer na hipótese de autuação que vise à exigência de obrigação principal, o que não ocorre no presente caso.*

Traz à colação histórico da legislação de regência, explicitando as espécies de lançamentos que eram procedidos antes da alteração introduzida pela Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941, concluindo que a aplicação do artigo 35-A *nos presentes autos, como pretende a decisão ora recorrida, somente poderia ocorrer se estivessemos diante de lançamento de ofício das contribuições previdenciárias.*

Consoante se positiva das normas legais que regulamentam a matéria a argumentação da contribuinte merece acolhimento. Destarte, em que pese à procedência do lançamento em seu mérito, mister destacar que posteriormente à lavratura do Auto de Infração fora publicada a Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, trazendo nova redação ao artigo 32 da Lei nº 8.212/91, acrescentando, ainda, o artigo 32-A àquele Diploma Legal, estabelecendo nova forma do cálculo da multa ora exigida e, bem assim, determinando a exclusão da multa de mora do artigo 35 da Lei nº 8.212/91, com a consequente aplicação das multas constantes da Lei nº 9.430/96, senão vejamos:

*“Art. 32. A empresa é também obrigada a:*

*I - preparar folhas-de-pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pelo órgão competente da Seguridade Social;*

*II - lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos;*

*III – prestar à Secretaria da Receita Federal do Brasil todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis de seu interesse, na forma por ela estabelecida, bem como os esclarecimentos necessários à fiscalização; (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)*

*IV – declarar à Secretaria da Receita Federal do Brasil e ao Conselho Curador do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS, na forma, prazo e condições estabelecidos por esses órgãos, dados relacionados a fatos geradores, base de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS ou do Conselho Curador do FGTS; (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)*

*[...]*

*§ 1º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)*

*§ 2º A declaração de que trata o inciso IV do caput deste artigo constitui instrumento hábil e suficiente para a exigência do crédito tributário, e suas informações comporão a base de dados*

*para fins de cálculo e concessão dos benefícios previdenciários. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)*

*§ 3º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)*

*§ 4º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)*

*§ 5º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)*

*§ 6º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)*

*§ 7º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)*

*§ 8º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)*

*§ 9º A empresa deverá apresentar o documento a que se refere o inciso IV do caput deste artigo ainda que não ocorram fatos geradores de contribuição previdenciária, aplicando-se, quando couber, a penalidade prevista no art. 32-A desta Lei.*

*§ 10. O descumprimento do disposto no inciso IV do caput deste artigo impede a expedição da certidão de prova de regularidade fiscal perante a Fazenda Nacional. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)*

*§ 11. Em relação aos créditos tributários, os documentos comprobatórios do cumprimento das obrigações de que trata este artigo devem ficar arquivados na empresa até que ocorra a prescrição relativa aos créditos decorrentes das operações a que se refiram. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)*

*Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).*

*I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).*

*II – de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).*

*§ 1º Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso II do caput deste artigo, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo fixado para entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não-apresentação, a data da lavratura do auto de infração ou da notificação de lançamento. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).*

*§ 2º Observado o disposto no § 3º deste artigo, as multas serão reduzidas: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).*

*I – à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).*

*II – a 75% (setenta e cinco por cento), se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).*

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

*I – R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).*

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

*[...]*

*Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)."*

Partindo dessa premissa, em face da legislação posterior contemplando penalidades mais benéficas para o mesmo fato gerador, impõe-se à aplicação desse novo cálculo da multa, em observância ao disposto no artigo 106, inciso II, alínea "c", do Código Tributário Nacional, que assim prescreve:

*"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." (grifamos)*

Antes mesmo de contemplar as razões meritórias, mister analisarmos o disposto no artigo 113 do Código Tributário Nacional, o qual determina que as obrigações tributárias são divididas em duas espécies, principal e obrigação acessória. A primeira diz respeito à ocorrência do fato gerador do tributo em si, por exemplo, recolher ou não o tributo propriamente dito, extinguindo juntamente com o crédito decorrente.

Por outro lado, a obrigação acessória relaciona-se às prestações positivas ou negativas constantes da legislação de regência, de interesse da arrecadação ou fiscalização tributária, sendo exemplo de seu descumprimento deixar a contribuinte de informar em GFIP a totalidade dos fatos geradores das contribuições previdenciárias, situação que se amolda ao caso *sub examine*.

Após a unificação das Secretarias das Receitas Previdenciária e Federal, em Receita Federal do Brasil (“Super Receita”), as contribuições previdenciárias passaram a ser administradas pela RFB que, em curto lapso temporal, compatibilizou os procedimentos fiscalizatórios e, por conseguinte, de constituição de créditos tributários, estabelecendo, igualmente, para os tributos em epígrafe multas de ofício a serem aplicadas em observância à Lei nº 9.430/1996, conforme alterações na legislação introduzidas pela Lei nº 11.941/2009.

Como se observa, a nova legislação, de fato, contemplou inédita formula de cálculo de aludidas multas que, em suma, vem sendo conduzida pelo Fisco e fora adotada no Acórdão recorrido, da seguinte forma:

1) Na hipótese do descumprimento de obrigações acessórias ocorrer de maneira isolada (p.ex. tão somente deixar de informar a totalidade dos fatos geradores em GFIP), com a ocorrência da observância da obrigação principal (pagamento do tributo devido), aplicar-se-á para o cálculo da multa o artigo 32-A da Lei nº 8.212/91;

2) Por seu turno, quando o contribuinte, além de inobservar as obrigações acessórias, também deixar de recolher o tributo correspondente, a multa a ser aplicada deverá obedecer aos ditames do artigo 35-A da Lei nº 8.212/91, que remete ao artigo 44 da Lei nº 9.430/96, determinando a aplicação de multa de ofício de 75%;

Não obstante parecer simples, aludida matéria encontra-se distante de remansoso desfecho. Isto porque, a legislação anterior apartava as autuações por descumprimento de obrigações acessórias das notificações fiscais (NFLD) decorrentes de inobservância das obrigações principais, levando a efeito multas distintas, inclusive, no segundo caso, com aplicação de multa de mora variável no decorrer do tempo (fases processuais).

Assim, com a introdução de novas formas de cálculo da multa, nos casos de descumprimento de obrigações tributárias (principal e acessória), os lançamentos pretéritos, bem como aqueles mais recentes que abarcam fatos geradores relacionados a período anterior a referida alteração, tiveram que ser reanalisados com a finalidade de se verificar a melhor modalidade do cálculo da penalidade e, se mais benéfico, aplicá-lo.

A propósito da matéria, o ilustre Conselheiro Júlio César Vieira Gomes se manifestou com muita propriedade, conforme se depreende do excerto do Voto condutor do Acórdão nº 2402-001.895, exarado nos autos do processo nº 15983.000199/2008-92, de onde peço vênica para transcrever e adotar como razões de decidir:

“ [...]”

*O recorrente já se beneficiou do direito à relevação de parte da multa aplicada pela correção parcial da falta, mas ainda não quanto à retroatividade benéfica prevista no artigo 106 do Código Tributário Nacional e em face da regra trazida pelo artigo 26 da Lei nº 11.941, de 27/05/2009 que introduziu na Lei nº 8.212, de 24/07/1991 o artigo 32-A. Passo, então, ao exame desse direito. Seguem transcrições:*

[...]

*Podemos identificar nas regras do artigo 32-A os seguintes elementos:*

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

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

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

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

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

*f) fixação de valores mínimos de multa.*

*Inicialmente, esclarece-se que a mesma lei revogou as regras anteriores que tratavam da aplicação da multa considerando cem por cento do valor devido limitado de acordo com o número de segurados da empresa:*

*Art. 79. Ficam revogados:*

*I – os §§ 1º e 3º a 8º do art. 32, o art. 34, os §§ 1º a 4º do art. 35, os §§ 1º e 2º do art. 37, os arts. 38 e 41, o § 8º do art. 47, o § 2º do art. 49, o parágrafo único do art. 52, o inciso II do caput do art. 80, o art. 81, os §§ 1º, 2º, 3º, 5º, 6º e 7º do art. 89 e o parágrafo único do art. 93 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991;*

*Para início de trabalho, como de costume, deve-se examinar a natureza da multa aplicada com relação à GFIP, sejam nos casos de “falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo” ou “informações incorretas ou omitidas”.*

*No inciso II do artigo 32-A em comento o legislador manteve a desvinculação que já havia entre as obrigações do sujeito passivo: acessória, quanto à declaração em GFIP e principal, quanto ao pagamento da contribuição previdenciária devida:*

*II – de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, **ainda que integralmente pagas**, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo.*

***Portanto, temos que o sujeito passivo, ainda que tenha efetuado o pagamento de cem por cento das contribuições previdenciárias, estará sujeito à multa de que trata o dispositivo.***

*Comparando com o artigo 44 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, que trata das multas quando do lançamento de ofício dos tributos federais, vejo que as regras estão em outro sentido. As multas nele previstas incidem em razão **da falta de pagamento** ou, quando sujeito a declaração, pela falta ou inexatidão da declaração, aplicando-se apenas ao valor que não foi declarado **e nem pago**. Melhor explicando essa diferença, apresentamos o seguinte exemplo: o sujeito passivo, obrigado ao pagamento de R\$ 100.000,00 apenas declara em DCTF R\$ 80.000,00, embora tenha efetuado o pagamento/recolhimento integral dos R\$ 100.000,00 devidos, qual seria a multa de ofício a ser aplicada? **Nenhuma**. E se houvesse pagamento/recolhimento parcial de R\$ 80.000,00? Incidiria a multa de 75% (considerando a inexistência de fraude) sobre a diferença de R\$ 20.000,00. Isto porque a multa de ofício existe como decorrência da constituição do crédito pelo fisco, isto é, de ofício através do lançamento. Caso todo o valor de R\$ 100.000,00 houvesse sido declarado, ainda que não pagos, a DCTF já teria constituído o crédito tributário sem necessidade de autuação.*

*A diferença reside aí. Quanto à GFIP não há vinculação com o pagamento. Ainda que não existam diferenças de contribuições previdenciárias a serem pagas, estará o contribuinte sujeito à multa do artigo 32-A da Lei nº 8.212, de 24/07/1991. Seguem transcrições:*

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

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

...

#### *Seção V*

*Normas sobre o Lançamento de Tributos e Contribuições*

...

#### *Multas de Lançamento de Ofício*

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

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

*II- cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.*

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

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

### *Auto de Infração sem Tributo*

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

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

*Em síntese, para aplicação de multas pelas infrações relacionadas à GFIP devem ser observadas apenas as regras do artigo 32-A da Lei nº 8.212/1991 que regulam exhaustivamente a matéria. É irrelevante para tanto se houve ou não pagamento/recolhimento e, nos casos que tenha sido lavrada NFLD (período em que não era a GFIP suficiente para a constituição do crédito nela declarado), qual tenha sido o valor nela lançado.*

*E, aproveitando para tratar também dessas NFLD lavradas anteriormente à Lei nº 11.941, de 27/05/2009, não vejo como lhes aplicar o artigo 35-A, que fez com que se estendesse às contribuições previdenciárias, a partir de então, o artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, pois haveria retroatividade maléfica, o que é vedado; nem tampouco a nova redação do artigo 35. Os dispositivos legais não são interpretados em fragmentos, mas*

*dispositivos legais não são interpretados em fragmentos, mas*

Documento assinado digitalmente por ELIAS SAMPAIO FREIRE em 06/12/2012 às 18:47:39.  
Autenticado digitalmente em 12/11/2012 por ELIAS SAMPAIO FREIRE, Assinado digitalmente em 05/12/2012  
por OTACILIO DANTAS CARTAXO, Assinado digitalmente em 23/11/2012 por RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE  
OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 12/11/2012 por ELIAS SAMPAIO FREIRE  
Impresso em 06/12/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*dentro de um conjunto que lhe dê unidade e sentido. As disposições gerais nos artigos 44 e 61 são apenas partes do sistema de cobrança de tributos instaurado pela Lei nº 9.430/1996. Quando da falta de pagamento/recolhimento de tributos são cobradas, além do principal e juros moratórios, valores relativos às penalidades pecuniárias, que podem ser a **multa de mora**, quando embora a destempo tenha o sujeito passivo realizado o pagamento/recolhimento antes do procedimento de ofício, ou a **multa de ofício**, quando realizado o lançamento para a constituição do crédito. Essas duas espécies são excludentes entre si. Essa é a sistemática adotada pela lei.*

[...]

*Retomando os autos de infração de GFIP lavrados anteriormente à Lei nº 11.941, de 27/05/2009, há um caso que parece ser o mais controvertido: o sujeito passivo deixou de realizar o pagamento das contribuições previdenciárias (para tanto foi lavrada a NFLD) e também de declarar os salários de contribuição em GFIP (lavrado AI). Qual o tratamento do fisco? Por tudo que já foi apresentado, não vejo como bis in idem que seja mantida na NFLD a multa que está nela sendo cobrada (ela decorre do falta de pagamento, mas não pode retroagir o artigo 44 por lhe ser mais prejudicial), sem prejuízo da multa no AI pela falta de declaração/omissão de fatos geradores (penalidade por infração de obrigação acessória ou instrumental para a concessão de benefícios previdenciários). Cada uma das multas possuem motivos e finalidades próprias que não se confundem, portanto inibem a sua unificação sob pretexto do bis in idem.*

*Agora, temos que o valor da multa no AI deve ser reduzido para ajustá-lo às novas regras mais benéficas trazidas pelo artigo 32-A da Lei nº 8.212/1991. Nada mais que a aplicação do artigo 106, inciso II, alínea “c” do CTN:*

[...]

*De fato, nelas há limites inferiores. No caso da falta de entrega da GFIP, a multa não pode exceder a 20% da contribuição previdenciária e, no de omissão, R\$ 20,00 a cada grupo de dez ocorrências:*

*Art. 32-A. (...):*

*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.*

*Certamente, nos eventuais casos em a multa contida no auto-de-  
infração é inferior à que seria aplicada pelas novas regras (por  
exemplo, quando a empresa possui pouquíssimos segurados, já  
que a multa era proporcional ao número de segurados), não há  
como se falar em retroatividade.*

*Outra questão a ser examinada é a possibilidade de aplicação do  
§2º do artigo 32-A:*

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

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

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

*Deve ser esclarecido que o prazo a que se refere o dispositivo é  
aquele fixado na intimação para que o sujeito passivo corrija a  
falta. Essa possibilidade já existia antes da Lei nº 11.941, de  
27/05/2009. Os artigos 291 e 292 que vigoram até sua revogação  
pelo Decreto nº 6.727, de 12/01/2009 já traziam a relevação e a  
atenuação no caso de correção da infração.*

*E nos processos ainda pendentes de julgamento neste Conselho,  
os sujeitos passivos autuados, embora pudessem fazê-lo, não  
corrigiram a falta no prazo de impugnação; do que resultaria a  
redução de 50% da multa ou mesmo seu cancelamento. Entendo,  
portanto, desnecessária nova intimação para a correção da  
falta, oportunidade já oferecida, mas que não interessou ao  
autuado. Resulta daí que não retroagem as reduções no §2º:*

*Art.291. Constitui circunstância atenuante da penalidade  
aplicada ter o infrator corrigido a falta até o termo final do  
prazo para impugnação.*

*§1º A multa será relevada se o infrator formular pedido e corrigir  
a falta, dentro do prazo de impugnação, ainda que não  
contestada a infração, desde que seja o infrator primário e não  
tenha ocorrido nenhuma circunstância agravante.*

...

## *CAPÍTULO VI - DA GRADAÇÃO DAS MULTAS*

*Art.292. As multas serão aplicadas da seguinte forma:*

...

*V - na ocorrência da circunstância atenuante no art. 291, a  
multa será atenuada em cinquenta por cento.*

*Retornando à aplicação do artigo 32-A da Lei nº 8.212, de  
24/07/1991, ressalta-se que a verificação da regra mais benéfica  
deve ser em relação ao valor da multa aplicada no auto-de-*

*infração, anteriormente à qualquer outra redução em face da correção parcial da falta ou outro motivo. Isto porque a retroatividade benéfica do artigo 106 do CTN se opera no plano da subsunção do fato à nova regra jurídica. A relevação de parte da multa pela correção parcial da falta do decorrer do processo deve ser realizada após a incidência da nova regra. Melhor explicando: devem ser comparadas as duas multas, a aplicada pela fiscalização com a prevista no artigo 32-A, inciso II da Lei nº 8.212, de 24/07/1991, prevalecendo a menor; após, a relevação de parte da multa remanescente na proporção da correção parcial da infração. [...]”*

Na esteira desse entendimento, em que pese à procedência do lançamento em relação ao mérito, impõe-se acolher a pretensão da contribuinte no que pertine a necessidade de recálculo da multa, com fulcro no artigo 32-A da Lei nº 8212/91, na forma prescrita na legislação hodierna mais benéfica, retroagindo, portanto, para alcançar fatos pretéritos.

Por todo o exposto, estando o Acórdão recorrido em dissonância com as normas que regulamentam a matéria, **VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE E DAR-LHE PROVIMENTO**, para acolher a decadência em relação ao período de **01/1999** a **06/2002** e, no mérito, excluir do lançamento os valores concernentes a **Previdência Complementar Privada e Reembolso Escolar**, determinando, ainda, o recálculo da multa nos termos do artigo 32-A da Lei nº 8.212/91, se mais benéfica a contribuinte, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

(Assinado digitalmente)

Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira

## Voto Vencedor

Conselheiro Elias Sampaio Freire, Designado

Ouso divergir do ilustre conselheiro relator no que diz respeito à regra para a contagem do prazo decadencial à de aplicação da multa mais benéfica.

Na hipótese dos autos o contribuinte foi autuado pela entrega da GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, com previsão legal no art. 32, IV e § 5º da Lei nº 8.212, de 1991.

A obrigação principal tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente, nos termos do art. 113, § 1º, do CTN, tendo por fato gerador, de acordo com o art. 114 do mesmo diploma legal, a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Já o fato gerador da obrigação tributária acessória, diz o art. 115 do CTN, é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

Isto porque em se tratando de obrigação acessória, clara é a disposição do § 3º do art. 113 do CTN, de que a sua inobservância converte-a em obrigação principal relativamente a penalidade pecuniária, como no dizer de Luiz A. Gurgel de Faria, in. Código Tributário Nacional Comentado, que havendo descumprimento da obrigação acessória, ela se converte em principal relativamente à penalidade pecuniária (§3º), o que significa dizer que a sanção imposta ao inadimplente é uma multa que, como tal, constitui uma obrigação principal, sendo exigida e cobrada através dos mesmos mecanismos aplicados ao tributo.

Assim sendo, já que pelo simples fato da sua inobservância, a obrigação acessória é convertida em principal (CTN, art. 113, § 3º), sujeitando-se, portanto, ao lançamento de ofício, na forma do art. 149 do CTN.

Tratando-se de lançamento de ofício, a regra a ser observada é a do art. 173, I, do CTN. Confira-se, a propósito, os seguintes precedentes dos Tribunais e deste Conselho:

*"TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.*

*DECADÊNCIA. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. ART. 45 DA LEI 8.212/91. INCONSTITUCIONALIDADE.*

*I- A multa pelo descumprimento de obrigação acessória sujeitas ao prazo decadencial de cinco anos, nos termos do art. 173, I, do CTN.*

*2. A inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212/91 foi reconhecida pela Corte Especial deste Tribunal na Arguição de Inconstitucionalidade nº2000.04.01.092228-3.*

*3. Apelação a que se nega provimento."*

(TRF- 4ª Região - APELAÇÃO CÍVEL Nº 2006.72.10.001962-3/SC, Relator: Juiz Federal ALEXANDRE ROSSATO DA SILVA ÁVILA)

"TRIBUTÁRIO - EXECUÇÃO FISCAL - CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA - APRESENTAÇÃO DA GFIP - OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - DESCUMPRIMENTO - DECADÊNCIA - REGRA APLICÁVEL: ART. 173, I, DO CTN.

I. A falta de apresentação da Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP), assim como o fornecimento de dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias devidas configura descumprimento de obrigação tributária acessória, passível de sanção pecuniária, na forma da legislação de regência.

2. Na hipótese, o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário é regido pelo art. 173, I, do CTN, tendo em vista tratar-se de lançamento de ofício, consoante a previsão do art. 149, incisos II, IV e VI.

3. Ausente afigura do lançamento por homologação, não há que se falar em incidência da regra do art. 150, § 4º, do CTN.

4. Recurso especial não provido."

(STJ - RECURSO ESPECIAL Nº 1.055.540 — SC — Relator:

MINISTRA ELLANA CALMON)

"MULTA — ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO — DECADÊNCIA — INOCORRÊNCIA.

A jurisprudência desse e. Conselho de Contribuintes acolhe a tese de que o Lançamento de Multa por atraso na entrega da Declaração tem seu prazo decadencial regido pelo art. 173, I do CTN e não pelo art. 150, §4º do CTN. MASSA FALIDA - MULTA — ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO — CABIMENTO.

É cabível a multa pela não entrega da Declaração de Imposto de Renda referente à Massa Falida."

(Acórdão nº 107-0836)

"MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DCTF.

DECADÊNCIA.

O prazo decadencial para realização de lançamento com vistas à cobrança de multa regulamentar somente tem início no primeiro dia do ano seguinte ao da ocorrência da infração.

LEGALIDADE.

É cabível a aplicação da multa pelo atraso na entrega da DCTF à vista do disposto na legislação de regência.

*DENÚNCIA ESPONTÂNEA.*

*A entrega de declaração fora do prazo não exclui a responsabilidade pelo descumprimento de obrigação acessória e, portanto, não lhe é aplicável o instituto da denúncia espontânea."*

*(Acórdão nº 303-34722)*

Deste modo, correta a aplicação da regra pertinente à declaração da decadência no acórdão recorrido, isto é, o prazo decadencial aplicável à exigência de multa decorrente de omissão de informações em GFIP é aquele previsto no artigo 173, inciso I, do CTN, ou seja, tem início no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Relembre-se que, no presente caso o contribuinte foi autuado pela entrega da GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, com previsão legal no art. 32, IV e § 5º da Lei nº 8.212, de 1991.

Ocorre que a MP n.º 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, ao mesmo tempo em que revogou os referidos dispositivos da Lei nº 8.212, de 1991, promoveu nova sistemática de aplicação de multas.

Assim dispunha o revogado art. 32, § 5º da Lei n.º 8.212, de 1991, *in verbis*:

*O prazo decadencial aplicável à exigência de multa decorrente de omissão de informações em GFIP é aquele previsto no artigo 173, inciso I, do CTN, ou seja, tem início no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.*

Código Tributário Nacional, que dá tratamento específico no que tange a aplicação temporal de norma que trate penalidades, em seu art. 106, prevê que caso a nova lei traga tratamento mais benéfico para o contribuinte, deve se reduzir ou cancelar as multas aplicadas, *in verbis*:

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

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

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

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

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

É Indubitável a aplicação da multa benéfica, conforme disciplina do art. 106, II, "c" do CTN.

O ponto submetido a apreciação deste colegiado resume-se em definir como deve ser aplicada a multa nos termos da atual regência normativa.

O supracitado art. 32, § 5º, destinava-se a punir a apresentação, pelo contribuinte, de declaração inexata quanto aos dados relativos a fatos geradores de tributos, independentemente da existência ou não de tributo a recolher.

Ante o exposto e em decorrência da alteração legislativa, o acórdão recorrido optou por aplicar a regra contida no art. 32-A da Lei n.º 8.212, de 1991, *in verbis*:

*Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).*

*I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).*

*II – de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).*

Sob a égide da sistemática anterior à MP n.º 449, de 2008, a constatação pelo Fisco de que o contribuinte apresentara declaração inexata ensejaria o direito de aplicação da multa do art. 32, § 5º, da Lei 8.212, de 1991, que poderia corresponder a 100% do valor relativo às contribuições não declaradas, limitada aos valores previstos no art. 32, § 4º, da Lei 8.212, de 1991, *in verbis*:

*§ 4º A não apresentação do documento previsto no inciso IV, independentemente do recolhimento da contribuição, sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente a multa variável equivalente a um multiplicador sobre o valor mínimo previsto no art. 92, em função do número de segurados, conforme quadro abaixo: (Parágrafo e tabela acrescentados pela Lei nº 9.528, de 10.12.97). (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)*

*0 a 5 segurados-1/2 valor mínimo*

*6 a 15 segurados-1 x o valor mínimo*

*16 a 50 segurados-2 x o valor mínimo*

*51 a 100 segurados-5 x o valor mínimo*

*101 a 500 segurados-10 x o valor mínimo*

*501 a 1000 segurados-20 x o valor mínimo*

*1001 a 5000 segurados-35 x o valor mínimo*

*acima de 5000 segurados-50 x o valor mínimo*

Nessa mesma hipótese, caso se verificasse, além da declaração incorreta, a existência de tributo não recolhido, ter-se-ia, em acréscimo, a incidência da multa prevista na redação anterior do art. 35, inciso II, da referida lei (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009), *in verbis*:

*“Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos: (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999)*

*I - para pagamento, após o vencimento de obrigação não incluída em notificação fiscal de lançamento:*

*a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999)*

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

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

*II - para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento:*

*a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999)*

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

*c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999)*

*d) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999)*

*III - para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa:*

*a) sessenta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999)*

*b) setenta por cento, se houve parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999)*

*c) oitenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito não foi objeto de parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999)*

*d) cem por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito foi objeto de parcelamento. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).”*

Vê-se, pois, na sistemática revogada, a existência de multas diversas para fatos geradores igualmente distintos e autônomos: uma, prevista no art. 32, § 5º, que tem natureza de multa por descumprimento de obrigação acessória e, portanto, constituirá o próprio crédito tributário, não guardando vinculação com a obrigação principal de pagamento do tributo devido no prazo de lei; e a outra, consistente em penalidade pecuniária que decorre do não recolhimento do tributo devido dentro do respectivo vencimento, prevista no art. 35, II.

Entendo que na atual sistemática, nos casos de lançamento de ofício, têm-se uma única multa, prevista no art. 35-A da Lei 8.212, de 1991, que faz remissão expressa ao art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Ou seja, a multa prevista no art. 44, inciso I da Lei 9.430, de 1997, decorrente do lançamento de ofício é única, no importe de 75% (se não duplicada), e visa apenas, de forma conjunta, tanto o não pagamento (parcial ou total) do tributo devido, quanto a não apresentação da declaração ou a declaração inexata, sem haver como mensurar o que foi aplicado para punir uma ou outra infração.

No presente caso, em que houve a aplicação da multa prevista no revogado art. 32, § 5º, que se refere à apresentação de declaração inexata, e também da sanção pecuniária pelo não pagamento do tributo devido no prazo de lei, estabelecida no igualmente revogado art. 35, II, o cotejo das duas multas, em conjunto, deverá ser feito em relação à penalidade pecuniária do art. 44, inciso I, da Lei 9.430, de 1997, que se destina a punir ambas as infrações já referidas, e que agora encontra aplicação no contexto da arrecadação das contribuições previdenciárias.

Deste modo, correta a aplicação da regra pertinente à de aplicação da multa mais benéfica, entre a vigente no momento da prática da conduta apenada e a atualmente disciplinada no art. 44, I da Lei nº 9.430, de 1996, deduzidos os valores levantados a título de multa nas NFLDs correlatas.

Isso posto, acompanho o relator para DAR PROVIMENTO PARCIAL somente no que diz respeito à exclusão da multa aplicada em relação aos fatos geradores "Previdência Privada" e "Bolsa Escola" e negar provimento quanto a aplicação da regra pertinente à de aplicação da multa mais benéfica e quanto a aplicação da regra para contagem do prazo decadencial.

É como voto.

(Assinado digitalmente)

Elias Sampaio Freire