



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

Processo nº 11474.000071/2007-37
Recurso nº 160.487 Voluntário
Acórdão nº 2402-01.325 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de outubro de 2010
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO
Recorrente DEZ ENGENHARIA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/12/2003

DECADÊNCIA - ARTS 45 E 46 LEI Nº 8.212/1991 -
INCONSTITUCIONALIDADE - STF - SÚMULA VINCULANTE -
OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS - ART 173, I, CTN

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

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

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/12/2003

MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO - IMPOSSIBILIDADE

O lançamento regularmente constituído não pode ser alterado por mudança do critério jurídico utilizado pela administração

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/12/2003

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - DESCUMPRIMENTO - INFRAÇÃO

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

MULTA - RETROATIVIDADE BENIGNA

Na superveniência de legislação que estabeleça novos critérios para a apuração da multa por descumprimento de obrigação acessória, faz-se

necessário verificar se a sistemática atual é mais favorável ao contribuinte que a anterior.

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO EM PARTE.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, I) Por maioria de votos: a) em dar provimento parcial ao recurso, para excluir, devido à regra decadencial expressa no I, Art. 173 do CTN, os fatos utilizados para o cálculo da multa, até 11/1999, anteriores a 12/1999, inclusive 13/1999, nos termos do voto da relatora. Vencido o Conselheiro Rogério de Lellis Pinto, que votou pela aplicação da regra expressa no § 4º, Art. 150 do CTN. II) Por unanimidade de votos: a) em dar provimento parcial ao recurso, para, no mérito, determinar que a multa seja recalculada, nos termos do I, Art. 44, da Lei 9430/1996 (Art. 35-A, Lei 8.212/1991), deduzidos os valores a título de multa nos lançamentos correlatos, e que esse cálculo seja comparado com a multa já aplicada, a fim de se utilizar o cálculo mais benéfico à recorrente, nos termos do voto da relatora. b) em dar provimento parcial ao recurso, para excluir da cálculo da multa os fatos geradores correspondentes aos valores pagos ao engenheiro e à arquiteta constantes nos levantamentos SA2 e POS, nos termos do voto da relatora.



MARCELO OLIVEIRA - Presidente



ANA MARIA BANDEIRA – Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Oliveira, Ana Maria Bandeira, Ronaldo de Lima Macedo, Rogério de Lellis Pinto, Lourenço Ferreira do Prado, Nereu Miguel Ribeiro Domingues.



Relatório

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

Segundo o Relatório Fiscal da Infração (fls. 10/11), a autuada deixou de informar em GFIP os seguintes fatos geradores:

- Levantamento AL2: As contribuições lançadas incidem sobre os valores pagos a título de alimentação haja vista tratar-se de salário "in natura" concedido a seus empregados, pois a empresa não se encontrava inscrita no Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT.
- Levantamento SA2: As contribuições lançadas incidem sobre valores pagos a segurados empregados, tais pagamentos eram realizados a título de limpeza, "office boy", engenheiro (o engenheiro Sr. Cleverson Melo foi contratado oficialmente em 01/04/2000), e arquiteta (a arquiteta Sra. Sandra Wronka foi contratada oficialmente apenas em 01/06/2002). Estes pagamentos foram identificados na conta contábil "3599— 5.1.02.01.001 — Salários". Esses segurados foram enquadrados como empregados pelo fato de preencherem os quesitos de personalidade, onerosidade, não eventualidade e subordinação.
- Levantamento POS: As contribuições lançadas incidem sobre valores pagos a título de "pós graduação" ao seguro Cleverson Melo, já enquadrado como empregado conforme levantamento SA2. a empresa teve a liberalidade de custear esse curso apenas ao Sr. Cleverson Melo, inclusive este só foi contratado oficialmente em 01/04/2000.
- Levantamento AU1: As contribuições lançadas incidem sobre valores pagos a segurados contribuintes individuais. Trata-se de pagamentos a título de lavagem e conserto de roupas e de honorários advocatícios.

A autuada apresentou defesa (fls 42/64) onde alega que teria ocorrido a decadência de parte do período em questão.

Argumenta que a alimentação fornecida se dá pelo fato de os empregados terem que se deslocar para prestar serviços em obras localizadas fora do Município sede da autuada e que tais valores não integrariam o salário de contribuição por força do disposto na alínea "m" do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991.

Aduz que o engenheiro e a arquiteta caracterizados como segurados empregados prestavam serviços como autônomos, atendendo, inclusive, outras empresas e obras.

Quanto aos valores pagos a título de "office boy", limpeza, pós- graduação, lavagem e conserto de roupas, e também, honorários advocatícios, a Requerente requer o parcelamento dos valores lançados, em operação concomitante com a restituição de valores que a referida empresa possui junto ao INSS.

Os autos foram encaminhados em diligência por duas vezes e a auditoria fiscal concluiu em Informação Fiscal de folhas 91/92 que os pagamentos de alimentação a empregados ocorreram em conformidade com o artigo 28, parágrafo 9º, alínea "m" , ou seja, sem incidência de contribuições previdenciárias. Assim, tais valores deveriam ser retirados do lançamento.

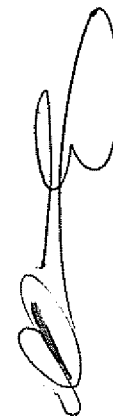
Considerou também não haver elementos suficientes para a comprovação da existência da subordinação jurídica necessária à caracterização do engenheiro e da arquiteta, porém, a remuneração paga a eles permaneceria como omissão de fatos geradores relacionados a pagamentos efetuados a contribuintes individuais, devendo a multa ser retificada para tanto.

A autuada foi intimada das considerações da auditoria fiscal e manifestou-se (fls. 95/100) mantendo a alegação de decadência e apresentando seu inconformismo pelo fato de a auditoria fiscal haver mantido a multa relativamente aos valores pagos ao engenheiro e à arquiteta na condição, agora, de contribuintes individuais. Entende a recorrente que não é possível, no curso do processo administrativo haver a alteração da conduta imputada à empresa autuada.

Pelo Acórdão nº 07-11.743 (fls. 102/105) a 6ª Turma da DRJ/Florianópolis (SC) considerou o lançamento procedente em parte para que fossem retirados do cálculo da multa os valores relativos ao levantamento AL2 referente aos valores pagos a título de alimentação.

Contra tal decisão, a autuada apresentou recurso tempestivo (fls. 108/199), onde efetua repetição das alegações de defesa.

É o relatório.



Voto

Conselheira Ana Maria Bandeira, Relatora

O recurso é tempestivo e não há óbice ao seu conhecimento.

A recorrente apresenta preliminar de decadência que deve ser observada.

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

Súmula Vinculante 8 “São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”

Vale lembrar que os efeitos da súmula vinculante atingem a administração pública direta e indireta nas três esferas, conforme se depreende do art. 103-A, *caput*, da Constituição Federal que foram inseridos pela Emenda Constitucional nº 45/2004. *in verbis*:

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

Da análise do caso concreto, verifica-se que embora se trate de aplicação de multa pelo descumprimento de obrigação acessória, há que se verificar a ocorrência de eventual decadência à luz das disposições do Código Tributário Nacional que disciplinam a questão ante a manifestação do STF quanto à inconstitucionalidade do art 45 da Lei nº 8.212/1991.

O Código Tributário Nacional trata da decadência no artigo 173, abaixo transcrito:

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

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

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

Parágrafo Único - O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado

da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento."

Quanto ao lançamento por homologação, o Códex Tributário definiu no art. 150, § 4º o seguinte:

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

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

Tem sido entendimento constante em julgados do Superior Tribunal de Justiça, que nos casos de lançamento em que o sujeito passivo antecipa parte do pagamento da contribuição, aplica-se o prazo previsto no § 4º do art. 150 do CTN, ou seja, o prazo de cinco anos passa a contar da ocorrência do fato gerador, uma vez que resta caracterizado o lançamento por homologação.

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

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

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

Nesse sentido, entendo que o direito de aplicação da multa pelo descumprimento da obrigação acessória encontra-se decaído até a competência 11/1999, inclusive, uma vez que a ciência do sujeito passivo ocorreu em 04/04/2005.

Assim, a multa aplicada até a competência citada deverá ser excluída da presente autuação.

Outro inconformismo apresentado pela recorrente refere-se à manutenção da autuação no que se refere aos pagamentos efetuados ao engenheiro e arquiteto inicialmente caracterizados como empregados pela auditoria fiscal e esta, no decurso do contencioso administrativo, haver entendido não haver elementos suficientes para caracterizar a subordinação jurídica, razão pela qual os segurados passaram a ser considerados contribuintes individuais.

A meu ver, assiste razão à recorrente.

Em regra, o lançamento não pode ser alterado conforme reza o art. 145 do CTN, exceto nas situações que o próprio artigo citado determina.

Entretanto, o lançamento já notificado pode conter vícios, ou seja, ter sido efetuado em desacordo com algum ou alguns dos pressupostos formais ou materiais estabelecidos em normas abstratas e hierarquicamente superiores, imprescindíveis à sua validade.

Os vícios podem ser sanáveis ou não, sendo que no último caso, faz-se necessária a anulação do lançamento.

No caso em tela, a auditoria fiscal considerou o engenheiro e arquiteta que prestavam serviços à recorrente como segurados empregados e nessa condição foi lavrado o presente auto de infração, ou seja, por omissão em GFIP de valores pagos a segurados empregados.

Posteriormente, a própria recorrente reconheceu não haver elementos suficientes para caracterizar a subordinação jurídica, indispensável à existência do vínculo empregatício. No entanto, manteve a autuação sob o argumento de que tais prestadores de serviços se enquadrariam como contribuintes individuais.

A meu ver, a auditoria fiscal incorreu em mudança de critério jurídico no decorrer do contencioso, o que não é admitido.

A doutrina pátria é uníssona no sentido de que o lançamento regularmente constituído não pode ser alterado por mudança de critério jurídico, conforme se depreende dos trechos abaixo colacionados de autoria de Paulo de Barros Carvalho e Misabel Abreu Machado Derzi, respectivamente:

"A autoridade administrativa não está autorizada a majorar pretensão tributária, com base em mudança de critério jurídico. Pode fazê-lo, sim, provando haver erro de fato. Mas como o direito se presume conhecido por todos, a Fazenda não poderá alegar desconhecê-lo, formulando uma exigência segundo determinado critério e, posteriormente, rever a orientação, para efeito de modificá-la. A prática tem demonstrado a frequência de tentativas da Administração, no sentido de alterar lançamentos, fundando-se em novas interpretações de dispositivos jurídico-tributários. A providência, entretanto, tem sido reiteradamente barrada nos tribunais judiciais, sobre o fundamento explícito no art. 146 do Código Tributário Nacional (...)"¹

"O legislador está impedido, por força do princípio da irretroatividade do ato administrativo, de autorizar a ampla revisão do lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo. Observe-se que todas as hipóteses elencadas no art. 149 de revisão referem-se, antes, a erro da Administração, provocado por culpa, omissão, dolo ou fraude do próprio contribuinte ou de terceiro. Não é possível alterar lançamento

¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 1991.

por erro de direito ou por singela mudança de critério jurídico a que a própria Administração deu causa.”²

Pelas razões expostas, entendo que não podem prevalecer a multa relativa aos fatos geradores correspondentes aos pagamentos efetuados ao engenheiro e arquiteta que prestaram serviços à recorrente, constantes do levantamento SA2 e levantamento POS que se refere aos valores pagos ao engenheiro referente a curso de pós-graduação.

No que tange à multa aplicada, observa-se que a Lei nº 11.941/2009 alterou a sistemática de cálculo de multa por infrações relacionadas à GFIP.

Para tanto, inseriu o art. 32-A, o qual dispõe o seguinte:

“Art 32-A O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do art 32 no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas:

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

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

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

§2º Observado o disposto no § 3º, 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 setenta e cinco por cento, se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação

§3º A multa mínima a ser aplicada será de

I- R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária;

II- R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos”

Entretanto, a Lei nº 11.941/2009, também acrescentou o art. 35-A que dispõe o seguinte,

² DERZI, Misabel Abreu Machado. Direito Tributário Brasileiro. 11ª ed. atualizada de Aliomar Baleeiro. Rio de Janeiro: Forense, 2000

“Art. 35-A - Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei no 9.430, de 1996”.

O inciso I do art. 44 da Lei 9.430/96, por sua vez, dispõe o seguinte:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata “

Considerando o princípio da retroatividade benigna previsto no art. 106. inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional, há que se verificar a situação mais favorável ao sujeito passivo, face às alterações trazidas.

Assim, é necessário recalculer o valor da multa, de acordo com o disciplinado no artigo 44, I, da Lei nº 9.430/1996, deduzindo-se os valores levantados a título de multa nas NFLD correlatas e verificar qual situação é mais favorável ao sujeito passivo

Nesse sentido, entendo que na execução do julgado, a autoridade fiscal deverá verificar, com base nas alterações trazidas, qual a situação mais benéfica ao contribuinte.

Diante do exposto e de tudo o mais que dos autos consta.

Voto no sentido de CONHECER DO RECURSO E DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL para reconhecer que devem ser retirados da multa os valores até a competência 11/1999, inclusive, face à decadência verificada, bem como para reconhecer que o valor da multa deve ser recalculado, se mais benéfico ao contribuinte, de acordo com o disciplinado no art. 44, I da Lei nº 9.430, de 1996, deduzidos os valores levantados a título de multa nas NFLD correlatas, se for o caso.

É como voto.

Sala das Sessões, em 22 de outubro de 2010


ANA MARIA BANDEIRA - Relatora






MINISTÉRIO DA FAZENDA
-CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
QUARTA CÂMARA - SEGUNDA SEÇÃO

Processo nº: 1174.0000712007-37
Recurso nº: 160.487

TERMO DE INTIMAÇÃO

Em cumprimento ao disposto no parágrafo 3º do artigo 81 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria Ministerial nº 256, de 22 de junho de 2009, intime-se o(a) Senhor(a) Procurador(a) Representante da Fazenda Nacional, credenciado junto à Quarta Câmara da Segunda Seção, a tomar ciência do Acórdão nº 2402-01.325

Brasília, 03 de Dezembro de 2010


MARIA MADALENA SILVA
Chefe da Secretaria da Quarta Câmara

Ciente, com a observação abaixo:

- Apenas com Ciência
 Com Recurso Especial
 Com Embargos de Declaração

Data da ciência: -----/-----/-----

Procurador (a) da Fazenda Nacional