



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

Processo nº 36378.002129/2006-15
Recurso nº 244.711 Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9202-01.636 – 2ª Turma
Sessão de 25 de julho de 2011
Matéria CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA
Recorrente FUNDAÇÃO DOS EMPREGADOS DA FIAT
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Data do fato gerador: 25/05/2005

DECADÊNCIA -CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS

Consoante farta jurisprudência administrativa é de cinco anos o prazo para a Fazenda Nacional constituir créditos relativos à contribuição previdenciária. Na ausência de recolhimentos, tal prazo se inicia no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia haver o lançamento, na forma definida no art. 173 do Código Tributário Nacional.

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

A ausência de apresentação da GFIP, bem como sua entrega com atraso, com incorreções ou com omissões, constitui-se violação à obrigação acessória prevista no artigo 32, inciso IV, da Lei nº 8.212/91 e sujeita o infrator à multa prevista na legislação previdenciária. Com o advento da Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, a penalidade para tal infração, que até então constava do § 5º, do artigo 32, da Lei nº 8.212/91, passou a estar prevista no artigo 32-A da Lei nº 8.212/91, o qual é aplicável ao caso por força da retroatividade benigna do artigo 106, inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional.

Recurso especial provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso nos seguintes termos: a) em relação à decadência, aplica-se o art. 173, I, do CTN. Vencido o Conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira; b) também por maioria de votos, quanto à retroatividade benigna, aplica-se o estabelecido no art. 32-A.

Vencidos os conselheiros Francisco Assis de Oliveira Júnior (Relator), Elias Sampaio Freire e

Marcelo Oliveira. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Gonçalo Bonet Allage. O Conselheiro Marcelo Oliveira apresentará declaração de voto.

(Assinado digitalmente)

Otacílio Dantas Cartaxo - Presidente

(Assinado digitalmente)

Francisco Assis de Oliveira Júnior – Relator

(Assinado digitalmente)

Gonçalo Bonet Allage – Redator-Designado

EDITADO EM: 08/08/2011

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Otacílio Dantas Cartaxo (Presidente), Susy Gomes Hoffmann (Vice-Presidente), Elias Sampaio Freire, Gonçalo Bonet Allage, Giovanni Christian Nunes Campos (Conselheiro convocado), Manoel Coelho Arruda Junior, Gustavo Lian Haddad, Francisco de Assis Oliveira Junior, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Marcelo Oliveira.

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pelo contribuinte com fundamento no art. 7º, inciso II, do Regimento Interno da Câmara Superior c/c artigo 4º do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009.

No Acórdão nº 206-00536, de 11/03/2008, consta a seguinte ementa:

PREVIDENCIÁRIO. CUSTEIO - AUTO DE INFRAÇÃO - DECADÊNCIA - APRESENTAÇÃO DE GFIP/GRFP COM DADOS NÃO CORRESPONDENTES AOS FATOS GERADORES DE TODAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

A Previdência Social possui o prazo de dez anos para constituir seus créditos por intermédio de AI, de acordo com o art. 45, da Lei 8.212/91. Toda empresa está obrigada a informar, por intermédio de GFIP/GRFP, todos os fatos geradores de contribuição previdenciária.

Recurso Voluntário Negado."

Naquela decisão negou-se provimento ao recurso, tendo sido rejeitada a preliminar de decadência, no tocante a auto de infração relacionado ao descumprimento da obrigação acessória de informar todos os fatos geradores em GFIP no período de 01/1999 a 12/2004, com lavratura em 25/05/2005.

Cientificado da decisão, o contribuinte opôs embargos e recurso especial, alegando divergência no tocante à aplicação do art. 45 da Lei nº 8.212, de 1991 em detrimento do § 4º do art. 150 do CTN e incidência da contribuição previdenciária sobre abono pago em única parcela.

No tocante aos embargos, os mesmos não foram acolhidos conforme consta do despacho às fls. 229/230. Em relação ao recurso especial, o mesmo só foi admitido em relação à matéria decadência, conforme despacho às fls. 274/276.

Tendo tomado ciência do Recurso Especial interposto, A Fazenda Nacional, em contra-razões, sustenta a reforma da decisão guerreada haja vista a necessária aplicação da Súmula Vinculante nº 8, do STF, que julgou inconstitucional o prazo decenal estabelecido pelo art. 45 da Lei nº 8.212, de 1991, contudo, discorda o entendimento referente ao termo inicial do aludido prazo decadencial, tendo em vista a inexistência de recolhimento exigir a aplicação do termo inicial estabelecido no inciso I do art. 173 do CTN.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Francisco Assis de Oliveira Júnior, Relator

O recurso especial é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade, conforme consta do despacho às fls. 274/276.

Inicialmente, destaque-se que a tese controversa trazida para apreciação desta Turma da Câmara Superior refere-se à aplicação do prazo de decadência ao crédito previdenciário lançado e discutido no presente lançamento, tendo por base o entendimento manifesto a partir da edição da Súmula Vinculante nº 8, do Supremo Tribunal Federal, publicada no Diário Oficial da União, de 20/06/2008, em consonância com as disposições do art. 103-A da Constituição Federal, *in verbis*:

Súmula Vinculante nº 8 – São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569-1997 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.

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. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004) (Vide Lei nº 11.417, de 2006).

O art. 2º da Lei nº 11.417, de 19/12/2006, que regulamenta o dispositivo constitucional supratranscrito, assim dispõe sobre os efeitos da Súmula Vinculante editada pelo Supremo Tribunal Federal:

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

Quanto ao teor da Súmula Vinculante editada, esta declarou a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que previam, respectivamente, prazos decadencial e prescricional de 10 anos para as contribuições devidas à Seguridade Social. O fundamento da decisão foi que lei ordinária não pode dispor sobre prazos de decadência e prescrição de tributo, questões reservadas à lei complementar (artigo 146, III, “b”, da Constituição Federal).

Além do entendimento manifesto pelo Supremo Tribunal Federal, para deslinde da questão há de ser considerada também a previsão contida no art. 62-A do

Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22/06/2009, alterado pela Portaria MF nº 586, de 21/12/2010, abaixo transcrito:

“62-A – As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Dessa forma, no tocante à matéria prazo decadencial, o Superior Tribunal de Justiça, julgando os recursos submetidos à sistemática de repetitivos, proferiu o Acórdão no Resp 973733, pacificando a matéria, cujo ementa transcrevo:

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 impositivo, 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).

Nesse sentido, considerando a existência de decisão emanada do egrégio Tribunal, em sede de Recursos Repetitivos, passo a análise do caso concreto.

Note-se, inicialmente que, diferente da tese dominante nesse Conselho em relação ao fato de que a atividade desenvolvida pelo sujeito passivo tendente a praticar as ações previstas no art. 142 do CTN, independente de pagamento, seria o objeto da homologação pela autoridade tributária, verifica-se que a teor da decisão do STJ, o que deve ser homologado é o pagamento eventualmente antecipado pelo sujeito passivo.

Feitas essas considerações, observo que as competências abrangidas pelo auto de infração compreendem o período de 01/1999 a 12/2004, tendo sido consolidado o lançamento em 25/05/2005, com ciência do contribuinte no mesmo dia.

Compulsando os autos, verifica-se que o crédito tributário representado pelo lançamento sob análise refere-se a penalidade aplicada pelo não cumprimento de obrigação acessória pelo sujeito passivo. É dizer, o exercício de poder da autoridade fiscal autuante implicou na constituição do crédito tributário na modalidade lançamento de ofício.

De fato e não é possível nos afastar desse entendimento, a multa aplicada como sanção do ato praticado em desconformidade com a lei tem seu alicerce na previsão contida no inciso VI do artigo 149 do CTN que estabelece a necessidade de ser efetuado o lançamento de ofício quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo resultando na aplicação de multa. Além disso, o valor a ser cominado é um valor de referência independente de a obrigação principal ter sido constituída como crédito tributário ou não.

Como foi anteriormente relatado, o auto de infração decorre do não cumprimento de obrigação acessória, assim compreendida aquela que surge da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. *In casu*, deixou a empresa de apresentar a GFIP com a totalidade dos fatos geradores das contribuições previdenciárias.

Note-se que a aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória é incompatível com a norma prevista pelo art. 150, §4º do CTN.

Neste dispositivo regula-se os tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa. No caso sob análise não se está tratando de tributo propriamente dito, mas sim auto de infração decorrente do descumprimento de obrigação acessória, com previsão no inciso VI do art. 149 do CTN, que regula as hipóteses de lançamento de ofício, conforme já manifestado alhures.

Nesse sentido, o fato jurídico sob análise revela-se indubitavelmente um lançamento de ofício, exigindo por sua própria força a aplicação da regra geral da decadência disposta no art. 173, inc. I do CTN, conforme já havia indicado a Fazenda Nacional.

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;

(...)

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 a aplicação da Lei nº 11.941, de 2009, acolhe-se a aplicação combinada dos artigos 32-A e 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, na redação dada já citada lei.

Nesse sentido, trascrevo voto do ilustre conselheiro Elias Sampaio Freire fundamentando tal entendimento:

Entretanto, conforme consignado alhures, 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:

"§ 5o A apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores sujeitara o infrator a pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no parágrafo anterior." (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)

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 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.

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.

Em outras palavras, no que tange à retroatividade da lei, compara-se as condutas..... NÃO DECLARAR 32... NÃO PAGAR.... 35

NÃO DECLARAR E NÃO PAGAR 32 e 35

Dessa forma, VOTO no sentido de DAR PROVIMENTO PARCIAL AO RECURSO ESPECIAL interposto pela contribuinte, recalcular o valor da multa, limitando-a 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, excluindo da exação fiscal lançada as competências até 11/1999, alcançadas pela decadência quinquenal, aplicando-se o termo inicial previsto no inciso I do art. 173 do CTN, devendo o cálculo ser feito pelo órgão preparador nos termos do art. 32-A combinado com o art. 35-A da Lei 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.

(Assinado digitalmente)

Francisco Assis de Oliveira Júnior

Voto Vencedor

Conselheiro Gonçalo Bonet Allage, Designado

Não obstante a respeitável posição defendida pelo Conselheiro Francisco Assis de Oliveira Júnior (Relator) e seguida pelos Conselheiros Elias Sampaio Freire e Marcelo Oliveira, entendi que a aplicação ao caso da retroatividade benigna do artigo 106, inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional – CTN, deve ter conclusão diversa, pois a penalidade anteriormente prevista no § 5º, do artigo 32, da Lei nº 8.212/91, restou substituída por aquela prevista no artigo 32-A da Lei nº 8.212/91, na redação que lhe foi dada pela Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009.

Posição contrária, com a aplicação do artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96, citado no artigo 35-A da Lei nº 8.212/91, poderia, salvo melhor juízo, implicar em retroatividade prejudicial ao contribuinte.

Eis um quadro sinótico de como eram (com a Lei nº 8.212/91, em sua redação original) e de como ficaram (com as alterações promovidas pela MP nº 449/2008) as penalidades relativas à matéria:

	Redação Original	Redação Atual
Multa por descumprimento de obrigação acessória	<p>Art. 32. (...)</p> <p>§ 5º. A apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no parágrafo anterior.</p>	<p>Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 deste 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:</p> <p>I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e</p> <p>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</p>

		entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo.
Multa de mora	Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos:	Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas “a”, “b” e “c”, do parágrafo único, do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.
Multa de ofício	Sem previsão.	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.

A ausência de apresentação da GFIP, bem como sua entrega com atraso, com incorreções ou com omissões, constitui-se violação à obrigação acessória prevista no artigo 32, inciso IV, da Lei nº 8.212/91 e sujeita o infrator à multa prevista na legislação previdenciária.

Isso é inquestionável.

Com o advento da Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, entendo que a penalidade para tal infração, a qual até então constava do § 5º, do artigo 32, da Lei nº 8.212/91, passou a estar prevista no artigo 32-A da Lei nº 8.212/91.

Segundo penso, ainda que o contribuinte tenha pago integralmente as contribuições previdenciárias devidas, estará sujeito à penalidade pela ausência de apresentação ou pela entrega com omissões ou com incorreções da GFIP (artigo 32-A da Lei nº 8.212/91).

Por outro lado, a regra do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 (citada no artigo 35-A da Lei nº 8.212/91) tem outra conotação, qual seja, 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**.

A redação do artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96, é a seguinte:

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;

(Grifei)

Portanto, a regra do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 é aplicável apenas na hipótese de haver tributo não pago, ao passo que a multa do artigo 32-A da Lei nº 8.212/91 incide ainda que não existam diferenças de contribuições previdenciárias a serem pagas.

Parece-me ser escorreito afirmar que 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 extra-fiscal: as bases de dados da Previdência Social não seriam alimentadas com as informações corretas e necessárias para a concessão dos benefícios previdenciários.

Sob minha ótica, a penalidade lançada contra a contribuinte (§ 5º, do artigo 32, da Lei nº 8.212/91) restou substituída pela multa prevista no artigo 32-A da Lei nº 8.212/91.

Diante do exposto, na parte não atingida pela decadência, voto no sentido de que se calcule a penalidade devida pela contribuinte de acordo com a regra do artigo 32-A da Lei nº 8.212/91.

(Assinado digitalmente)

Gonçalo Bonet Allage

Declaração de Voto

Conselheiro Marcelo Oliveira

Com todo respeito ao nobre Conselheiro que redigiu o voto vencedor, divirjo de seu entendimento.

Para iniciarmos nossos esclarecimentos, ressaltamos que concordamos com o nobre Conselheiro na seguinte parte de seu voto:

*Por outro lado, a regra do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 (citada no artigo 35-A da Lei nº 8.212/91) tem outra conotação, qual seja, as multas nele previstas incidem em razão da **falta de pagamento** ou, quando sujeito a declaração, pela **falta ou inexistência da declaração, aplicando-se apenas ao valor que não foi declarado e nem pago.***

A sistemática de penalidades com origens na Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP) foi alterada, necessitando, como determina a Legislação, análise sobre a aplicação da retroatividade benigna, disposta no Art. 106 do CTN, ponto em que não há divergência.

CTN:

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

...

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

...

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

Portanto, devemos enfrentar a questão de como aplicar a retroatividade determinada pelo CTN.

A infração de que trata os autos estava disposta na Lei 8.212/1991 e era aplicada quando o contribuinte apresentava GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

Ou seja, o contribuinte apresentava a Guia, mas faltavam dados relacionados aos fatos geradores. Geralmente essa autuação era aplicada quando o sujeito passivo omitia fatos geradores na declaração, entregando-a à Administração Tributária com valores subdimensionados.

Lei 8.212/1991:

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

...

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

...

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

Com o advento da Medida Provisória 449/2008, transformada na Lei 11.941/2009, os dispositivos acima foram revogados e outros surgiram, determinando que os julgadores apliquem a nova legislação, caso seja mais benéfica, conforme determina o CTN.

Pois bem, o cerne da questão refere-se a que dispositivo aplicar.

Para o Conselheiro que redigiu o voto vencedor deve-se aplicar o Art. 32-A, decisão que não concordamos, pelos motivos a seguir.

Lei 8.212/1991:

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

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

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

Conforme está claro no caput do artigo, aplica-se as suas disposições quando:

1. O contribuinte foi intimado e apresentou a GFIP, que tinha sido apresentada fora do prazo fixado ou que continha incorreções ou omissões.

Destaca-se que para esse dispositivo a ação do Fisco, em primeiro lugar, deve ser, obrigatoriamente, a INTIMAÇÃO para apresentação.

Ou seja, a legislação prevê a aplicação dessas penalidades quando a GFIP **foi entregue** corretamente preenchida, depois ou antes da intimação, mas foi entregue com todos os dados e fatos que deveriam constar na declaração.

Portanto, em nosso entender, não é esse o melhor dispositivo que se aplica aos caso, em que o sujeito passivo “apresentou e manteve a GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.”

Ressalte-se que o sujeito passivo poderia ter, ainda na vigência da legislação anterior, corrigido a GFIP, com todos os dados relacionados aos fatos geradores, beneficiando-se até de relevação da multa, mas até o momento (julgamento) não procedeu dessa forma, discutindo o mérito da questão.

Pois bem, em nosso entender o dispositivo que melhor se aplica ao caso é o disposto no Art. 35-A da Lei 8.212/1991:

*“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.”*

Esclarecemos aqui, para àqueles que se antecipam e defendem que o dispositivo acima só trata de obrigação principal, que a **multa de lançamento de ofício**, como decorre do próprio termo, pressupõe a atividade da autoridade administrativa que, diante da constatação de descumprimento da lei, pelo contribuinte, apura a infração e lhe aplica as cominações legais.

Em direito tributário, cuida-se da obrigação principal e da obrigação acessória, consoante art. 113 do CTN.

A obrigação principal é obrigação de dar. De entregar dinheiro ao Estado por ter ocorrido o fato gerador do pagamento de tributo ou de penalidade pecuniária.

A obrigação acessória é obrigação de fazer ou obrigação de não fazer. A legislação tributária estabelece para o contribuinte certas obrigações de fazer alguma coisa (escriturar livros, emitir documentos fiscais etc.): são as prestações positivas de que fala o §2º do art. 113 do CTN. Exige também, em certas situações, que o contribuinte se abstenha de produzir determinados atos (causar embaraço à fiscalização, por exemplo): são as prestações negativas, mencionadas neste mesmo dispositivo legal.

O descumprimento de obrigação principal gera para o Fisco o direito de constituir o crédito tributário correspondente, mediante **lançamento de ofício**. É também fato gerador da cominação de penalidade pecuniária, leia-se multa, sanção decorrente de tal descumprimento.

O descumprimento de obrigação acessória gera para o Fisco o direito de aplicar multa, igualmente por meio de **lançamento de ofício**. Na locução do §3º do art. 113 do CTN, este descumprimento de obrigação acessória, isto é, de obrigação de fazer ou não fazer, converte-a em obrigação principal, ou seja, obrigação de dar.

Portanto, o disposto no Art. 35-A deve ser seguido, também, em caso de descumprimento de obrigação acessória.

Resta a pergunta: e há previsão nova para descumprimento da obrigação acessória em questão?

Devemos verificar a legislação que o Art. 35-A remete.

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;

Pela leitura do determinado, chegamos à seguinte conclusão:

1. Tantos nos caso de descumprimento de obrigação principal como nos casos de obrigação acessória (lançamentos de ofício) o dispositivo pode e deve ser aplicado;
2. A penalidade será aplicada nos seguintes casos e na seguinte proporção:
 - 2.1 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de **falta de pagamento ou recolhimento**;
 - 2.2 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de **falta de declaração**; e
 - 2.3 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de **declaração inexata**.

Portanto, como no caso dos autos houve a entrega de declaração com dados não correspondentes aos fatos geradores de todo o tributo, aplica-se a penalidade acima.

Assim, como verificamos que descabe a aplicação pelo disposto no Art. 32-A e como há a previsão para a aplicação da penalidade pelo Art. 35-A, deve se aplicar a penalidade por esse dispositivo.

Fato, também, que devemos enfrentar, refere-se a como fazer a comparação sobre a regra mais benéfica.

Antes da alteração da Lei 11.941/2009, o contribuinte que entregasse a declaração com dados referentes a fatos geradores do tributo de forma inexata e não recolhesse era punido com duas autuações.

A autuação pelo descumprimento da obrigação estava disposta, como já ressaltamos, no Art. 32, da Lei 8.212/1991.

Lei 8.212/1991:

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

...

IV - informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, por intermédio de documento a ser definido em

regulamento, dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS.

...

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

Já a penalidade pelo descumprimento de obrigação principal esta disposta no Art. 35, da Lei 8.212/1991.

Lei 8.212/1991:

Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos:

...

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

a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação;

b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação;

c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS;

d) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa;

Antecipando-me, não há que se falar que as multas de que tratava o Art. 35 citado são de mora, pois, como já ressaltamos em nossa análise, a **multa de lançamento de ofício**, como decorre do próprio termo, pressupõe a atividade da autoridade administrativa que, diante da constatação de descumprimento da lei, pelo contribuinte, apura a infração e lhe aplica as cominações legais.

Atualmente, como já demonstramos, a multa é a aplicada pelo I, Art. 44, da Lei 9430/1996.

Lei 8.212/1991:

*“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.”*

Lei 9.430/1996:

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;

Portanto, para seguirmos a determinação do Art. 106 do CTN quanto à retroatividade benigna, a multa na autuação em análise deve ser recalculada, nos termos do I, art. 44, da Lei n.º 9.430/1996, como determina o Art. 35-A da Lei 8.212/1991, deduzindo-se as multas aplicadas nos lançamentos correlatos, utilizando-se o valor que seja mais benéfico ao Contribuinte.

É como voto.

(Assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira