



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

Processo n° 10380.005569/2007-72
Recurso n° Especial do Contribuinte
Acórdão n° 9202-004.447 – 2ª Turma
Sessão de 27 de setembro de 2016
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO - OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - DECADÊNCIA
Recorrente COMPANHIA ENERGÉTICA DO CEARÁ COELCE
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Data do fato gerador: 09/12/2005

AUTO DE INFRAÇÃO. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. PERÍODO ALCANÇADO PELA DECADÊNCIA QUINQUENAL. AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO ANTECIPADO. ART. 173, I DO CTN.

Em se tratando de Auto de Infração de Obrigação Acessória, não há que se falar em recolhimento antecipado devendo a decadência ser avaliada a luz do art. 173, I do CTN.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer o Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento parcial para aplicar a regra decadencial do art. 173, I, do CTN, porém reduzindo o valor da multa ao estabelecido no art. 32-A, da Lei nº 8.212, de 1991, nas competências em que a correspondente obrigação principal estiver alcançada pela decadência, vencidos os conselheiros Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira (relatora) e Heitor de Souza Lima Junior, que lhe negaram provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Maria Helena Cotta Cardozo.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira – Relatora

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Redatora Designada

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente em Exercício), Maria Helena Cotta Cardozo, Patricia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior, Gerson Macedo Guerra e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.

Relatório

Trata-se de auto de infração, DEBCAD: 35.863.570-5, lavrado contra o contribuinte identificado acima, em decorrência do descumprimento da obrigação acessória de Fundamento Legal 68 (apresentar GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias) no período de 08/1999 a 02/2005.

Conforme informações contidas no relatório fiscal, fls. 10 e seguintes, os fatos geradores não declarados na GFIP foram discriminados em planilha anexa, fls. 166 a 367; a empresa é reincidente, tendo em vista o Auto de Infração nº 35.031.244-3, lavrado por ter a empresa infringido o art. 32, III, da Lei nº 8.212/91, c/c Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, julgado procedente em definitivo em 30/06/2000; e a empresa possuía, no período auditado, número de segurados situado entre 1.001 a 5.000, tendo sido aplicada a multa prevista no art. 32, §5º, da Lei 8.212/91, c/c art. 284, inciso II, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048/99, correspondente a 100% do valor da contribuição não declarada, limitada, por competência, aos valores da tabela do art. 32, §4º, da Lei nº 8.212/91, os quais dependem do número de segurados a serviço da empresa.

A atuada apresentou impugnação, tendo a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Fortaleza/CE julgado o lançamento procedente em parte, relevando, parcialmente, a multa aplicada, fls. 424.

Apresentado Recurso Voluntário pela atuada, os autos foram encaminhados ao CARF para julgamento do mesmo.

No Acórdão de Recurso Voluntário, fls. 473 a 480, o Colegiado, por unanimidade de votos, rejeitou a argüição de decadência e, no mérito, deu parcial provimento ao recurso para que se aplique a multa mais benéfica, a qual terá como limite o valor previsto no art. 44, I, da Lei nº 9.430/1996, deduzidas as multas aplicadas nas NFLD correlatas.

Portanto, em sessão plenária de 19/11/2013, deu-se parcial provimento ao recurso, prolatando-se o Acórdão nº 2401-003.262, fls. 473 a 480, assim ementado:

“ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/08/1999 a 28/02/2005

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DESCUMPRIMENTO. PRAZO DECADENCIAL.

O fisco dispõe de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorreu a infração, para constituir o crédito correspondente à penalidade por descumprimento de obrigação acessória.

ALTERAÇÃO DA LEGISLAÇÃO. MULTA MAIS BENÉFICA. APLICAÇÃO DA NORMA SUPERVENIENTE.

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

MULTA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO E OCORRÊNCIA DE DECLARAÇÃO INCORRETA OU OMISSA EM RELAÇÃO A FATOS GERADORES DE CONTRIBUIÇÕES. COMPARAÇÃO DA MULTA MAIS BENÉFICA. DISPOSITIVO APLICÁVEL.

Havendo lançamento de ofício e ocorrendo simultaneamente declaração de fatos geradores na GFIP com erros ou omissões, a multa aplicada com base na legislação revogada deve ser comparada com aquela prevista no art. 35-A da Lei n. 8.212/1991, para definição da norma mais benéfica.

Recurso Voluntário Provido em Parte.”

Cientificado da decisão proferida, o contribuinte opôs, tempestivamente, Embargos de Declaração alegando que a decisão atacada incorreu em erro de fato (contradição/omissão) ao não observar que, tendo a empresa efetuado recolhimentos para todo o período da lavratura, aplicou para contagem do prazo decadencial o art. 173, I, do CTN; solicitando que todos os débitos anteriores à competência 12/2000 fossem declarados decadentes, tanto no AI sobre questão, quanto na NFLD que lhe é conexas. Tais embargos foram rejeitados.

Novamente cientificado da decisão proferida em 14/11/2014, o contribuinte interpôs Recurso Especial em 01/12/2014, cumprindo, portanto, o prazo legal de 15 (quinze) dias estipulado pelo Regimento Interno do CARF (RICARF). Em seu recurso requer:

- em sede preliminar, que seja determinada a imediata paralisação de quaisquer procedimentos tendentes à cobrança dos débitos albergados no presente processo, face à expressa determinação da suspensão da exigibilidade dos créditos referenciados conforme art. 151, III, do CTN, passando a constar com exigibilidade suspensa nos sistemas informáticos da Receita Federal, de forma que seja deferida Certidão Positiva de Débitos com Efeitos de Negativa, nos termos dos arts. 205 e 206 do CTN;
- no exame de mérito, anular qualquer cobrança lastreada no presente AI, declarando inexistentes (decadência, art. 156, V, do CTN) os débitos nela inscritos em que tenha ocorrido o lapso de cinco anos entre a ocorrência de cada fato gerador e o lançamento (16/05/2005), ou seja, todos os fatos geradores anteriores a 12/2000, para todos os fins de direito.

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, conforme o Despacho nº 2400-0/2015, da Quarta Câmara, de 11/11/2015. A recorrente traz como alegações, que:

- foi realizado recolhimento das contribuições sociais ao INSS em todos os meses objeto da fiscalização, ainda que em montante inferior ao imputado pela autoridade fiscalizadora, atraindo ao caso o art. 150, §4º do CTN, que aduz à homologação tácita quando da inércia estatal em corrigir o valor recolhido pelo contribuinte.

- nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, os quais o próprio contribuinte verifica o *quantum* a ser recolhido, o Fisco, em momento posterior, averiguará o fato gerador e o recolhimento efetuado, para inferir e imputar cobrança principal ou acessória, todavia, em caso de inércia do Poder Estatal por cinco anos em não verificar o valor recolhido, contados de cada fato gerador ocorrido com pagamentos efetuados pelo contribuinte, ocorre o que a doutrina chama de lançamento tácito, uma vez que se depreende que o silêncio da Fazenda anuiu com apuração do montante devido.
- não haveria mais possibilidade de se efetuar lançamentos de ofício de valores sobre tais fatos jurígenos, sejam eles principais ou acessórios destes decorrentes, por aplicação da máxima latina *accessorium corrui, sublato principal*, pois, a incidência de multa recai sobre valores já homologados na forma do art. 150, §4º do CTN, devendo-se estender os efeitos da homologação às obrigações acessórias.
- se houve pagamento com homologação do valor da obrigação principal, e decorrente perda do direito de realizar lançamento de ofício por não ter sido exercido no prazo legal, os efeitos da homologação se aplicariam também à multa que incide sobre esses valores.
- observando o AI do presente processo, constata-se que o mesmo foi lavrado em 09/12/2005, sendo dada ciência do lançamento ao contribuinte em 16/12/2005, acarretando decadência do direito do Fisco de se manifestar expressamente quanto ao lançamento de crédito tributário, principal ou acessório, das competências anteriores a dezembro de 2000.
- além da lógica do art. 150, §4º do CTN às contribuições submetidas à Lei nº 8.212/91, foi editada a Súmula Vinculante nº 08, do STF, o qual, por força constitucional (art. 103-A da CF 1988), possui aplicação obrigatória, geral e irrestrita, para todos os órgãos e entidades do Estado na República Federativa do Brasil.

Cientificada do Recurso Especial do contribuinte em 19/11/2015, a Fazenda Nacional apresentou, tempestivamente, em 02/12/2015, suas Contrarrazões, onde alega que:

- logicamente, não houve pagamento antecipado porque se trata de auto de infração para lançamento de penalidade, cujo lançamento será sempre de ofício, e, por conta disso, aplica-se como termo inicial da decadência o disposto no art. 173, inciso I, do CTN que dispõe:
- o termo inicial da decadência desloca-se para o fato gerador, nos termos do artigo 150, §4º do CTN, tão somente quando for lançamento por homologação, e o contribuinte efetuar recolhimento antecipado do tributo.

- no presente caso, tratando-se de lançamento de multa, cujo lançamento será sempre de ofício, e não por homologação, não existe dispositivo legal que autorize deslocar o termo inicial da decadência para o fato gerador.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira - Relatora

PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

O Recurso Especial interposto pelo Contribuinte é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, conforme Despacho de Exame de Admissibilidade de Recurso Especial, fls. 613. Assim, não havendo qualquer questionamento acerca do conhecimento e concordando com os termos do despacho proferido, passo a apreciar o mérito da questão.

DO MÉRITO

A questão objeto do recurso, refere-se ao acatamento da preliminar referente ao prazo de decadência, para o fisco constituir os créditos objeto deste Auto de Infração de obrigação acessória, considerando que a Câmara *a quo* apreciou a decadência a luz do art. 173, I do CTN.

Em primeiro lugar, devemos considerar que se trata de auto de infração, que ao contrário das NFLD ou dos AI de obrigações principais, constitui obrigação acessória de “fazer” ou “deixar de fazer”, sendo irrelevante a existência ou não de recolhimentos antecipados. Porém, antes de identificar o período abrangido pela decadência, exponha a tese que adoto sobre o assunto.

O STF em julgamento proferido em 12 de junho de 2008, declarou a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei n.º 8.212/1991, tendo inclusive no intuito de eximir qualquer questionamento quanto ao alcance da referida decisão, editado a Súmula Vinculante de n.º 8, senão vejamos:

Súmula Vinculante nº 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”.

O texto constitucional em seu art. 103-A deixa claro a extensão dos efeitos da aprovação da súmula vinculando, obrigando toda a administração pública ao cumprimento de seus preceitos. Assim, prescreve o artigo em questão:

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.

Ao declarar a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei n° 8.212, prevalecem as disposições contidas no Código Tributário Nacional – CTN, quanto ao prazo para a autoridade previdenciária constituir os créditos resultantes do inadimplemento de obrigações previdenciárias.

O Código Tributário Nacional, ao dispor sobre a decadência, causa extintiva do crédito tributário, nos casos de lançamentos em que não houve antecipação do pagamento assim estabelece em seu artigo 173:

"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."

Já em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, quando ocorre pagamento antecipado inferior ao efetivamente devido, sem que o contribuinte tenha incorrido em fraude, dolo ou simulação, aplica-se o disposto no § 4º, do artigo 150, do CTN, segundo o qual, se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador, Senão vejamos o dispositivo legal que descreve essa assertiva:

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.

§ 1º - O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.

§ 2º - Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º - Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 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. (grifo nosso)

Contudo, para que possamos identificar o dispositivo legal a ser aplicado, seja o art. 173, I ou art. 150 do CTN, devemos identificar a natureza das contribuições para

que, só assim, possamos declarar da maneira devida a decadência de contribuições previdenciárias.

No caso, a aplicação do art. 150, § 4º, é possível quando realizado pagamento de contribuições, que em data posterior acabam por ser homologados expressa ou tacitamente. Contudo, conforme descrito anteriormente, trata-se de lavratura de Auto de Infração por não ter a empresa cumprido obrigação acessória, mais especificamente, informar no documento GFIP fatos geradores de contribuições previdenciárias. Dessa forma, não há que se falar em recolhimento antecipado devendo a decadência ser avaliada a luz do art. 173, I do CTN.

Neste ponto, apenas esclareço a inaplicabilidade da súmula 99 do CARF, considerando que a regra ali expressa, visa deixar claro que rubricas pagas pelo empregador na condição de salário indiretos serão apreciadas a luz do art. 150, §4º do CTN, sempre que demonstrado recolhimento antecipado/parcial sobre o mesmo fundamento legal. Entretanto, como já enfatizado, estamos falando de obrigação acessória, dessa forma, não há que se falar de recolhimento antecipado.

Note-se que, a apreciação da decadência a luz do art. 173 do CTN que descreve: "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", deve levar em consideração que a data limite para entrega da GFIP. Nesse sentido, convém verificar nos normativos próprio da GFIP - Manual da GFIP, versão 8.4, qual a data para apresentação:

A GFIP/SEFIP é utilizada para efetuar os recolhimentos ao FGTS referentes a qualquer competência e, a partir da competência janeiro de 1999, para prestar informações à Previdência Social, devendo ser apresentada mensalmente, independentemente do efetivo recolhimento ao FGTS ou das contribuições previdenciárias, quando houver:

- a) recolhimentos devidos ao FGTS e informações à Previdência Social;*
- b) apenas recolhimentos devidos ao FGTS;*
- c) apenas informações à Previdência Social.*

O arquivo NRA.SFP, referente ao recolhimento/declaração, deve ser transmitido pelo Conectividade Social até o dia sete do mês seguinte àquele em que a remuneração foi paga, creditada ou se tornou devida ao trabalhador e/ou tenha ocorrido outro fato gerador de contribuição ou informação à Previdência Social. Caso não haja expediente bancário, a transmissão deve ser antecipada para o dia de expediente bancário imediatamente anterior.

O arquivo NRA.SFP, referente à competência 13, destinado exclusivamente à Previdência Social, deve ser transmitido até o dia 31 de janeiro do ano seguinte ao da referida competência.

Dessa forma, tanto a entrega da GFIP da competência dezembro como do 13º salário, em matéria previdenciária, somente vence no dia 07 e 31 do mês subsequente, ou seja, aproximadamente 07 e 31 de janeiro do ano seguinte (a depender se é dia útil ou não). Nesse

sentido, a competência dezembro e 13º salário, só terá o prazo para lançamento (autuação) iniciado no dia 1º dia do exercício seguinte àquele em que poderia ser lançado o tributo ou aplicada a multa correspondente.

Por fim, esclareço que a decisão aqui refletida não afronta, de forma alguma, decisão do STF, uma vez que a súmula nº 08 declara a inconstitucionalidade do art. 45 da lei 8212/91, passando a decadência a ser apreciada a luz do disposto no CTN, conforme foi analisado no corpo desse voto.

Da mesma forma, não acato o entendimento do recorrente de que em aplicando-se a decadência do principal a luz do art. 150,§4º do CTN, igual destino deve ser dado a obrigação acessória ligada àqueles fatos. Conforme já exaustivamente descrito, uma coisa é a obrigação legal de recolher o tributo, outra diversa, é a obrigação acessória de informar em documentos próprio, como exigência prevista em dispositivo próprio.

Assim, no lançamento em questão a lavratura do AI deu-se em 09/12/2005, tendo a cientificação ao sujeito passivo ocorrido no dia 16/12/2005. Os fatos geradores omitidos referem-se ao período de 08/1999 a 02/2005, dessa forma, a luz do art. 173, I do CTN, encontrar-se-iam decadentes as multas aplicadas pelos fatos geradores até 11/1999, fato esse já considerado pela autoridade de primeira instância, tanto que mencionado no acórdão recorrido. Isto posto, não há qualquer reparo a ser feito no julgado.

CONCLUSÃO:

Voto pelo CONHECIMENTO do recurso ESPECIAL DO CONTRIBUINTE, para NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira

Voto Vencedor

Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo - Redatora Designada

Dirirjo do brilhante voto da Ilustre Conselheira Relatora, apenas para ressaltar que, tratando-se de multa por descumprimento de obrigação acessória, analisando-se as obrigações de uma forma global, pode haver competências em que, embora a obrigação acessória seja mantida, a obrigação principal tenha sido atingida pela decadência. Nesses casos, há que ser ressaltado o direito do Contribuinte ao cálculo mais benéfico da multa por descumprimento da obrigação acessória, já que esta é mantida, desatrelada da obrigação principal.

Assim, dou provimento parcial ao Recurso Especial do Contribuinte, para que seja aplicada a regra decadencial do art. 173, I, do CTN, porém reduzindo-se o valor da multa ao estabelecido no art. 32-A, da Lei nº 8.212, de 1991, nas competências em que a correspondente obrigação principal estiver alcançada pela decadência.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo