



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

Processo nº 10510.004256/2007-74
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-004.448 – 2ª Turma
Sessão de 27 de setembro de 2016
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO - OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - DECADÊNCIA
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado EMPRESA GRÁFICA JORNAL DA CIDADE LTDA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Data do fato gerador: 17/01/2007

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 da Fazenda Nacional 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 deram provimento integral. 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: 37.016.162-9, 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 08/99 a 09/2006.

Conforme informações contidas no relatório fiscal, fls. 11 a 14, o crédito tributário lançado decorre da constatação de que a empresa autuada omitiu, em GFIP, parte da remuneração constante na folha de pagamento dos seus segurados empregados, notadamente quanto às rescisões de contrato de trabalho, como também apresentou GFIP com informações inexatas, no que se refere à alíquota de Acidente do Trabalho (RAT), redundando em alteração no valor das contribuições previdenciárias.

A autuada apresentou impugnação, tendo a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Salvador/BA julgado o lançamento procedente, relevando, parcialmente, a multa aplicada, fls. 1130.

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

No Acórdão de Recurso Voluntário, fls. 1972 a 1982, o Colegiado, em preliminares, por unanimidade de votos, deu provimento ao recurso para reconhecer a decadência do crédito tributário até a competência 12/2001 e, no mérito, também por unanimidade, deu parcial provimento ao recurso, para que se recalcule o valor da multa de acordo com o disciplinado no art. 32-A da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009, prevalecendo o valor mais benéfico ao contribuinte.

Portanto, em sessão plenária de 09/09/2014, deu-se parcial provimento ao recurso, prolatando-se o Acórdão nº 2403-002.697, assim ementado:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/08/1999 a 30/09/2006

DECADÊNCIA. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. OMISSÃO DE ATOS GERADORES EM GFIP.

O Supremo Tribunal Federal, através da Súmula Vinculante nº 08, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 24/07/91, devendo, portanto, ser aplicada a regra quinquenal da decadência do Código Tributário Nacional.

Por tratar o lançamento de não cumprimento de obrigação acessória constituidora de crédito tributário e por a fiscalização apontar que não foram informados parte dos fatos geradores, aplica-se o disposto no § 4º, do artigo 150, do CTN.

ALEGAÇÃO SEM PROVA

Alegação desacompanhada das respectivas provas não se presta como motivo para revisão do lançamento fiscal.

PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENÉFICA. ATO NÃO DEFINITIVAMENTE JULGADO. MULTA GFIP.

Conforme determinação do Código Tributário Nacional (CTN) a lei aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

A multa deverá ser recalculada, com base na redação dada pela Lei 11.941/2009 ao artigo 32-A da Lei 8.212/91, com a prevalência da mais benéfica ao contribuinte.

Recurso Voluntário Provido em Parte.”

O processo foi encaminhado, para ciência da Fazenda Nacional, em 05/12/2014 para cientificação em até 30 dias, nos termos da Portaria MF nº 527/2010. A Fazenda Nacional interpôs, no mesmo dia, o Recurso Especial. Em seu recurso visa a reforma do acórdão recorrido de modo que seja afastada a decadência, reconhecendo-se o crédito tributário na sua integralidade.

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, conforme o Despacho s/nº da 4ª Câmara, de 01/12/2015.

O recorrente traz como alegações, que:

- o acórdão recorrido deve ser reformado, visto que diverge da jurisprudência consolidada no âmbito desse Conselho, notadamente no que tange à aplicabilidade do art. 173, I, do CTN, nas hipóteses em que, embora o tributo esteja sujeito à sistemática do lançamento por homologação, não haja pagamento por parte do contribuinte, além do que contraria o entendimento do STJ, no recurso especial repetitivo nº 973.733.
- não se operou lançamento por homologação algum, uma vez que o contribuinte não antecipou o pagamento do tributo, e por conta disso, procedeu-se ao lançamento de ofício da exação, na linha preconizada pelo art. 173, I, do CTN, que assim dispõe:

“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;”

- quando não se efetua pagamento “antecipado” exigido pela lei, não há possibilidade de lançamento por homologação, pois simplesmente não há o que homologar - a homologação não pode operar no vazio -; e tendo em vista que o art. 150 não regulou a hipótese, e o art. 149 diz apenas que cabe lançamento de ofício enquanto não extinto o direito do Fisco, o prazo a ser aplicado para a hipótese deve seguir a regra geral do art. 173, ou seja, cinco anos contados do primeiro dia do

exercício seguinte àquele em o lançamento de ofício poderia ter sido feito.

- ainda que se considere irrelevante a questão relativa ao pagamento, cumpre consignar que a jurisprudência dominante entende que o lançamento de ofício atrai a aplicação do CTN, art. 173, inciso I.

Cientificado do Acórdão nº 2403-002.697, do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e do Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial, em 12/01/2016, o contribuinte apresentou, em 25/01/2016, portanto tempestivamente, suas contrarrazões, onde alega que:

- - a regra básica para contagem do prazo decadencial do direito da Fazenda Pública efetuar o lançamento é a prevista no art. 173, inciso I, do CTN, porém, quando se trata de lançamento por homologação, como no caso dos autos, a norma a ser aplicada está contida no art. 150, §4º do mesmo texto legal.
- - a homologação não é propriamente do pagamento, mas sim de toda a atividade desenvolvida pelo contribuinte, segundo o jurista Dr. Souto Maior Borges, em “Lançamento Tributário”, conforme se verifica nos seguintes trechos de sua obra:

“...o que se homologa não é um prévio ato de lançamento, mas a atividade do sujeito passivo adentrada no procedimento de lançamento por homologação, não é ato de lançamento, mas pura e simplesmente a atividade do sujeito, tendente à satisfação do crédito tributário...”

“... Compete à autoridade administrativa, ex vi do art. 150, caput, homologar as atividades previamente exercida pelo sujeito passivo, atividade que em princípio implica, embora não necessariamente em pagamento. E, o ato administrativo de homologação, na disciplina do CTN, identifica-se precisamente com o lançamento (art. 150, caput).”

“ Conseqüentemente, a tecnologia contemplada no CTN é, sob esse aspecto, feliz: homologa-se a atividade do sujeito passivo, não necessariamente o pagamento do tributo. O objeto da homologação não será então necessariamente o pagamento.”

- - a Fazenda Pública perdeu o direito de rever os procedimentos adotados pela contribuinte, de forma que os valores por ela apurados, no período de agosto/99 a dezembro/2001, estão legitimados, não sendo mais passíveis de controvérsia, estando, de fato, caracterizada a decadência, uma vez que seu objeto é exatamente o direito concedido à Administração de constituir e/ou retificar o lançamento tributário, apurado sob condição resolutória, para posterior homologação.

- - ainda que assim não se entenda, para o caso de lançamento de ofício, o início do prazo decadencial de cinco anos se dá no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, tudo conforme redação do art. 173, inciso I do CTN, ou seja, o exercício em que o lançamento poderia ter sido efetuado é o próprio exercício em que houver ocorrido o fato gerador, enquanto o primeiro dia do exercício seguinte é o dia 1º de janeiro, pois o ano civil coincide com o exercício financeiro e o prazo de decadência não se interrompe, nem se suspende.
- - que no presente caso, o último fato gerador alcançado pela decadência ocorreu no dia 31/12/2001, sendo que o primeiro dia do exercício seguinte foi o dia 1º de janeiro de 2002, a partir de quando começou a contagem do prazo decadencial, o qual se esgotou em 01/01/2007; e uma vez que a ciência do lançamento ocorreu no dia 17 de janeiro de 2007, já havia se operado a decadência sobre os fatos geradores ocorridos até dezembro/2001, tendo o Fisco perdido o direito de constituir o crédito tributário, conforme disposto no art. 173, I, do CTN.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira - Relatora

PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

O Recurso Especial interposto pelo Procurador é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, conforme Despacho de Exame de Admissibilidade de Recurso Especial, fls. 2010. 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. 150, §4º 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 nº 8.212/1991, tendo inclusive no intuito de eximir qualquer questionamento quanto ao alcance da referida decisão, editado a Súmula Vinculante de nº 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.º 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.

Assim, no lançamento em questão a lavratura do AI deu-se em 17/01/2007, tendo a cientificação ao sujeito passivo ocorrido no mesmo dia. Os fatos geradores omitidos referem-se ao período de 08/99 a 09/2006, dessa forma, a luz do art. 173, I do CTN, encontrar-se-iam decadentes as multas aplicadas pelos fatos geradores até 11/2001.

CONCLUSÃO:

Voto pelo CONHECIMENTO do recurso ESPECIAL DO PROCURADOR para DAR-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 da Fazenda Nacional, 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