



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

Processo n° 10680.011246/2007-33
Recurso n° 10.680.011246200733 Voluntário
Acórdão n° **2803-002.967 – 3ª Turma Especial**
Sessão de 22 de janeiro de 2014
Matéria CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA
Recorrente PANDELI COM IND LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Exercício: 2002, 2003, 2004, 2005

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DECADÊNCIA. PRAZO QUINQUENAL.

Em face da inconstitucionalidade declarada do art. 45 da Lei n. 8.212/1991 pelo Supremo Tribunal Federal diversas vezes, inclusive na forma da Súmula Vinculante n. 08, o prazo decadencial para a constituição dos créditos previdenciários é de 05 (cinco) anos, contados da data da ocorrência do fato gerador do tributo, nos termos do artigo 150, § 4º, ou do art. 173, ambos do Código Tributário Nacional, conforme o modalidade de lançamento.

Em atenção ao Auto de Infração em questão, tratar-se de lançamento de ofício conforme estipula o art. 142, II do CTN, fundado em descumprimento de obrigação acessória de informação na forma da legislação tributária, aplica-se a contagem do prazo de 5(cinco) anos na forma do artigo 173, inciso I, do CTN.

EXCLUSÃO DO SIMPLES. PRECLUSÃO ADMINISTRATIVA. INCOMPETÊNCIA DA SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO. NÃO CONHECIMENTO.

Créditos tributários (contribuições previdenciárias) constituídos por ofício em razão de exclusão do SIMPLES, por Ato Declaratório precluso, objetos de recurso apenas questionando tal fato não podem ser apreciados pela 3ª Turma Especial da Segunda Seção de Julgamento do CARF/MF, em razão de incompetência.

INFORMAR FATOS GERADORES DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS EM GFIP. OBRIGAÇÃO DE NATUREZA INSTRUMENTAL.

Deixar de informar em GFIP os fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias constitui infração ao artigo 32, Inciso IV, da Lei nº

8.212/1991, na redação dada pela Lei nº9.528/1997, e artigo 225, IV, do Decreto n. 3.048/1999. As obrigações de natureza instrumental (accessórias) não se confundem com as obrigações de natureza principal (art. 113, do CTN)

FATOS GERADORES. APLICAÇÃO TEMPORAL.

A aplicação da norma tributária deve ser regida pela norma vigente à época dos fatos geradores.

RETROATIVIDADE BENIGNA. GFIP. LEI N ° 11.941/09. REDUÇÃO DA MULTA.

As multas referentes a declarações em GFIP foram alteradas pela lei nº 11.941/09 o que, em tese, beneficia o infrator. Foi acrescentado o art. 32-A à Lei n ° 8.212/91. Conforme previsto no art. 106, inciso II do CTN, deve-se aplicar a norma mais benígna ao contribuinte.

Recurso Voluntário Provido em Parte - Crédito Tributário Mantido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do Relator, no sentido de retificar a decisão a quo e o lançamento para: - cancelar os créditos tributários com base nos períodos anteriores a 11/2001, inclusive esta e a competência 13/2001, em razão da extinção por decadência, na forma do art. 173, I, do CTN; - que a aplicação da sanção seja regida pela multa estabelecida no artigo 32-A, I, da Lei n. 8.212/1991, com a redação da Lei n. 11.941/2009, desde que mais favorável ao contribuinte em relação à aplicação do art. 32, IV, §5º da Lei n. 8.212/1991, com redação anterior à Medida Provisória n. 449/2008, não devendo ser realizada comparação com os arts. 35 e 35-A.

(Assinado Digitalmente)

Helton Carlos Praia de Lima - Presidente.

(Assinado Digitalmente)

Gustavo Vettorato - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Helton Carlos Praia de Lima (presidente), Gustavo Vettorato (vice-presidente), Eduardo de Oliveira, Natanael Vieira dos Santos, Oséas Coimbra Júnior, Amilcar Barca Teixeira Júnior.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário contrário à lavratura de auto de infração referente à falta no período de 01/2002 a 09/2005 ao disposto na Lei 8.212/91, artigo 32, inciso IV, em razão de exclusão ao Simples. A intimação do auto de infração foi em 12.04.2007.

Em conjunto ao presente auto de infração, foi lavrada Notificação de Lançamento de Débitos Fiscais n. 37.056447-2, referente à créditos tributários de obrigação principal.

Em recurso tempestivo, o recorrente informa que os presentes processo é decorrente do lançamento Notificação de Lançamento de Débitos Fiscais n. 37.056447-2, e que os seus fundamentos são os mesmos que aquele, mas não há cópias do recurso voluntário daqueles autos.

Os autos vieram ao presente relator para apreciação, quando foi convertido em diligência para obtenção de cópia do recurso referente à Notificação de Lançamento de Débitos Fiscais n. 37.056447-2.

Assim, foram juntados aos autos cópia do referido recurso e o Acórdão n. 2402-01.019, da 4ª. Câmara da 2ª. Turma Ordinária da 2ª. Seção de Julgamento do CARF/MF. No recurso há argumentação quanto à natureza das contribuições, decadência quinquenal (art. 150, §4º, do CTN), a indevida exclusão da contribuinte do Simples, não apropriação dos valores recolhidos pela contribuinte quando no regime de apuração do Simples, indevido enquadramento do SAT que deveria ter utilizado a tabela do Dec. 3048/1999, e não do Dec. 6042/2007. O acórdão 2402-01.019, proveu o indicado recurso parcialmente, reconhecendo apenas a decadência dos créditos com base nos períodos 11/2001, anteriores a 12/2001, pela regra do art. 173, I, do CTN.

Os autos retornaram para apreciação desta Turma.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Gustavo Vettorato

I - O recurso voluntário é tempestivo, preenchendo os requisitos de admissibilidade, logo deve ser conhecido.

II – Preliminarmente, por dever de ofício, deve-se atentar que houve a ocorrência do lapso decadencial referente à parte do crédito lançado.

O auto de infração foi entregue ao contribuinte em 12.04.2007.

Por se tratar de constituição de crédito tributário oriundo de aplicação de sanção por descumprimento de obrigação instrumental (acessória) o lançamento de crédito tributário é realizado de ofício, em especial nos casos de declarações não prestadas, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária (art. 149, II, do Código Tributário Nacional-CTN). Assim, no presente caso, as regras de decadência do crédito tributário a serem aplicadas não são as definidas para os casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação de pagamento (art. 150, § 4º e art. 156, VII, do CTN), mas das regras destinadas a reger a decadência dos créditos tributários sujeitos ao lançamento de ofício, devendo assim ser observado o disposto nos arts. 156, V, e 173, inciso I do CTN. Nessa hipótese, o direito de constituição do crédito tributário será extinto ao termo de 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Essa é inclusive a orientação jurisprudencial de vários julgados do 2º Conselho de Contribuintes e da 2ª Sessão de Julgamento do CARF/MF, a exemplo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1996 a 31/12/1998

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DECADÊNCIA. PRAZO QUINQUENAL.

O prazo decadencial para a constituição dos créditos previdenciários é de 05 (cinco) anos, contados da data da ocorrência do fato gerador do tributo, nos termos do artigo 150, § 4º, do Códex Tributário, ou do 173 do mesmo Diploma Legal, no caso de dolo, fraude ou simulação comprovados, tendo em vista a declaração da inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, pelo Supremo Tribunal Federal, nos autos dos RE's n os 556664, 559882 e 560626, oportunidade em que fora aprovada Súmula Vinculante nº 08, disciplinando a matéria. In casu, tratando-se de Auto de Infração por descumprimento de obrigação acessória, aplica-se o artigo 173, inciso I, do CTN, uma vez que

a contribuinte omitiu informações ao INSS, caracterizando lançamento de ofício.

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO. (Ac. 2401-00.567, Rel. Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira da 1ª Turma da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do CARF/MF, sessão de 03.12.2009 – no mesmo sentido Ac. Ac. 206-01.698 do 2º CC)

Por fim, tal matéria foi submetida ao crivo da 1ª. Seção do Superior Tribunal de Justiça, através de Recurso Especial representativo de controvérsia – RESP 973.733, conforme art. 543-C do normativo processual e, segundo a nova redação do art. 62-A do Regimento interno do CARF, de reprodução obrigatória pelos Conselheiros. Reproduzimos excerto da ementa:

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(...) grifamos

O aspecto temporal da hipótese de incidência da norma sancionatória é o momento de desobediência da norma tributária de obrigação acessória, que se dá no momento em que ela deveria ser cumprida, mas não é. Assim, consoante a regra retro citada, se faz reconhecer a decadência referente ao período anterior a 11/2001, inclusive esta e a competência 13/2001. Considerando que a entrega da GFIP 12/2000 se dá em janeiro de 2002, esta competência não se encontra atingida pela decadência.

Logo, os créditos constituídos com base nos períodos anteriores a 11/2001, inclusive esta e a competência 13/2001, estão extintos em razão da ocorrência do lapso decadencial.

III – Quanto aos argumentos da ilegitimidade da exclusão da parte dos SIMPLES, é incompetente a presente Turma Especial em anular o crédito tributário questionado com fundamento apenas na ilegalidade ou nulidade do ato de exclusão da Recorrente do SIMPLES (Lei nº 9.317/96 - SIMPLES e a partir de 01/07/2007, vigência da LC nº 123/06 - Simples Nacional).

O ato de exclusão e sua possível anulação fora apreciado em procedimento próprio e diverso, como observado pela decisão *a quo*, não podendo ser rediscutido dentro do procedimento de lançamento de contribuições previdenciárias, porque conforme o art. 2º, inciso V, do Anexo I, do Regimento Interno do CARF/MF, a competência para processamento e julgamento de recursos que discutam propriamente essa matéria é da Primeira Seção de Julgamento deste Conselho.

Tal incompetência para apreciação inclui inclusive quanto aos efeitos da retroatividade das decisões de exclusão, pois são matérias atinentes às próprias causas da mesma. Inclusive, os artigos 13 e 15 da Lei nº 9.317/96 e artigos 28 e 31 da LC nº 123/06.

Assim, as alegações da ilegalidade da exclusão da Recorrente do SIMPLES, bem como a extensão temporal de seus efeitos, não devem ser conhecidos, conhecendo-se apenas as demais matérias devolvidas à apreciação.

IV – Quanto à não apropriação dos valores recolhidos pela contribuinte quando encontrava-se sob o regime do SIMPLES, a matéria diz respeito apenas à apuração do crédito tributário originado da obrigação principal, não dizendo respeito à aplicação da sanção por infração de obrigação acessória. Logo, deixa-se de apreciar tal ponto.

V – Quanto o enquadramento da alíquota do SAT, da mesma forma que o item anterior, a matéria diz respeito apenas à apuração do crédito tributário originado da obrigação principal, não dizendo respeito à aplicação da sanção por infração de obrigação acessória (art. 113, do CTN). Ainda, em que pese qualquer alegação, a aplicação da norma tributária deve ser regida pela norma vigente à época dos fatos geradores, ou seja, não se poderia aplicar o Dec. 6042/2007, pois é posterior à ocorrência dos fatos geradores (art. 105 e 106 do CTN)

VI - Por final, por dever de ofício, quanto à aplicação da multa por descumprimento de obrigação acessória prevista no art. 32, IV, §5º, da Lei n. 8.212/1991, com redação anterior à Medida Provisória n. 449/2008, deve-se atentar às alterações legais implementadas por esta e sua lei de conversão (Lei n. 11.941/2009), que revogou os parágrafos e incluiu o art 32-A, I. Recentemente, as normas sancionatórias relativas à GFIP foram alteradas pela lei n.º 11.941/09, e provavelmente beneficiam a Recorrente. Foi acrescentado o art. 32-A à Lei n.º 8.212, *in verbis*:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Toda multa tributária é uma sanção, ou seja tem natureza primária punitiva, ou de penalização. Contudo, ainda assim podem ser classificadas em multa moratória, decorrente do simples atraso na satisfação da obrigação tributária principal, e multa punitiva em sentido estrito, quando decorrente de infração à obrigação instrumental cumulada ou não com a obrigações principais.

Tal classificação é necessária pois, apesar de não terem natureza remuneratória, mas sancionatória, os tribunais brasileiros admitem que as multas tributárias devem ser classificadas em moratórias e punitivas (sentido estrito), em razão da existência de tratamentos diversos para cada espécie pelo próprio Código Tributário Nacional e legislação esparsas. (RESP 201000456864, HUMBERTO MARTINS, STJ - SEGUNDA TURMA, 29/04/2010; PAULSEN, Leandro. Direito tributário, constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 12ª Ed., Porto Alegre : Livraria do Advogado, 2010, p.1103-1109)

Assim, coloco como premissa que a diferença entre multa moratória e multa punitiva em sentido estrito. Como supra colocado, a primeira decorre do mero atraso da obrigação tributária principal, podendo sendo constituída pelo próprio contribuinte inadimplente no momento de sua apuração e pagamento. Já, a segunda espécie de multa, a punitiva em sentido estrito, demanda constituição pelos instrumentos de lançamento de ofício por parte dos agentes fiscais (art. 149, do CTN), em que se apura a infração cometida e a penalidade a ser aplicada. Inclusive a estipulação e definição da espécie de multa é dado exclusivamente pela lei, fato ressaltado em face do princípio da estrita legalidade a que se regula o Direito Tributário e suas sanções (art. 97, V, do CTN). A mudança de natureza para fins de comparação no tempo, não pode ser realizada sem autorização legal, e por isso não se poderia comparar com multas punitiva em sentido estrito (referente à descumprimento de obrigação exclusivamente instrumental) com multas de natureza moratória a exemplo com a nova redação do art. 35-A, da Lei n. 8212/1991, com a redação a partir da Medida Provisória n. 449/2008.

Devido ao disposto no art. 112, IV, do CTN, a legislação tributária que define as infrações e comina suas penalidades deve ser interpretada de forma mais favorável ao contribuinte em casos de dúvidas quanto à natureza das infrações e suas penalidades. Interpretação que deve ser conjugada com a retroatividade benigna prevista no art. 106, II, a e c, do CTN, de forma a reduzir ou extinguir penalidades sempre quando lei posterior estabeleça

pena menos grave ou não entenda mais como infração tal conduta. Portanto, também deve ser colocado como premissa, que além de retroagir a aplicação de dispositivo legal mais favorável essa retroação também deve sempre buscar uma aplicação mais favorável ao contribuinte.

Assim, em razão do princípio da retroatividade benigna (art. 106, do CTN), como o entendimento que a aplicação da sanção deve ser regida pela multa estabelecida no artigo 32-A, I, da Lei n. 8.212/1991, com a redação da Lei n. 11.941/2009, desde que mais favorável ao contribuinte em relação à aplicação do art. 32, IV, §5º da Lei n. 8.212/1991, com redação anterior à Medida Provisória n. 449/2008, não devendo ser realizada comparação com os arts. 35 e 35-A

VII - Isso posto, voto por conhecer o recurso voluntário, para, no mérito, dar-lhe parcial provimento, no sentido de retificar a decisão *a quo* e o lançamento para:

- cancelar os créditos tributários com base nos períodos anteriores a 11/2001, inclusive esta e a competência 13/2001, em razão da extinção por decadência, na forma do art. 173, I, do CTN;

- que a aplicação da sanção seja regida pela multa estabelecida no artigo 32-A, I, da Lei n. 8.212/1991, com a redação da Lei n. 11.941/2009, desde que mais favorável ao contribuinte em relação à aplicação do art. 32, IV, §5º da Lei n. 8.212/1991, com redação anterior à Medida Provisória n. 449/2008, não devendo ser realizada comparação com os arts. 35 e 35-A.

É como voto.

(Assinado Digitalmente)

Gustavo Vettorato – Relator