



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

Processo nº 10865.004314/2008-21
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-008.323 – 2ª Turma
Sessão de 19 de novembro de 2019
Matéria DECADÊNCIA DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS E RELEVAÇÃO DE MULTA
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado CHAMFLORA MOGI GUAÇU AGROFLORESTAL LTDA
INCORPORADA PELA INTERNATIONAL PAPER DO BRASIL LTDA.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/04/2003 a 30/09/2005

RECURSO ESPECIAL. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICO-JURÍDICA ENTRE OS JULGADOS. NÃO CONHECIMENTO.

A ausência de similitude fático-jurídica entre os julgados impede o conhecimento do recurso especial.

OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. DECADÊNCIA. REGRA DO ART. 173, I, DO CTN.

Em se tratando de obrigações acessórias, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173, inc. I, do CTN).

Súmula CARF nº 148: No caso de multa por descumprimento de obrigação acessória previdenciária, a aferição da decadência tem sempre como base o art. 173, I, do CTN, ainda que se verifique pagamento antecipado da obrigação principal correlata ou esta tenha sido fulminada pela decadência com base no art. 150, § 4º, do CTN.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas quanto à decadência e, no mérito, na parte conhecida, em dar-lhe provimento, porém sem qualquer efeito prático, em face da definitividade da relevação da penalidade.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci – Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Paula Fernandes, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Maurício Nogueira Righetti, João Victor Ribeiro Aldinucci, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, em face do acórdão 2403-02.245, e que foi admitido pela Presidência da 4ª Câmara da 2ª Seção deste CARF, para que sejam rediscutidas as seguintes matérias: (a) decadência de obrigações acessórias - informação de fatos geradores em GFIP; e (b) relevação da multa. Segue a ementa da decisão, nos pontos que interessam:

PREVIDENCIÁRIO. DECADÊNCIA

A inércia do titular em exercer seu direito potestativo dentro do prazo prefixado permitindo que este se esgote sem que esse exercício se tenha materializado pelo lançamento, obriga que sejam reconhecidas decaídos os créditos não constituídos bem como os lançamentos efetuados para competências igualmente decaídas face a edição da Súmula Vinculante nº 8 exarada pelo Supremo Tribunal Federal STF e da Lei Complementar nº 128 de dezembro de 2008, artigo 13, I, “a”

[...]

RELEVAÇÃO DA MULTA

Não obstante a Recorrente ter sido beneficiada com o princípio da retroatividade benigna ao ter o cálculo da multa aplicada sob o comando do art. 32A, isto não se confunde com o critério, distinto, de relevação da multa previsto no § 1º no artigo 291 do Regulamento da Previdência Social, introduzido pelo Decreto nº 3.048/99, revogado pelo Decreto nº 6.727, de 12 de janeiro de 2009. Ambas sobreditas hipóteses devem ser aplicadas conjuntamente sempre que ocorrerem as circunstâncias que às imponha se observar.

A decisão foi assim registrada:

Acordam os membros do colegiado, em preliminar, por unanimidade de votos em dar provimento ao recurso reconhecendo a decadência das competências 11/2003 (inclusive) e anteriores na forma do comando do artigo 150, § 4º do CTN. No mérito, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial para determinar a Relevação da Multa, na forma do artigo 291 do Regulamento da Previdência Social, introduzindo pelo Decreto nº 3.048/99, revogado pelo Decreto nº 6.727, de 12 de janeiro de 2009. O conselheiro Carlos Alberto Mees Stringari votou pelas conclusões.

Em seu recurso especial, a Fazenda Nacional basicamente alega que:

decadência

- conforme paradigmas 920200.472 e 240200.182, o prazo decadencial de obrigações acessórias é contado na forma do art. 173, inc. I, do CTN;

relevação da multa

- consoante paradigma 230201.464, é inviável a relevação da multa caso o contribuinte não formule pedido nesse sentido dentro do prazo da impugnação.

O sujeito passivo apresentou contrarrazões, nas quais busca refutar as afirmações da recorrente com base nos seguintes argumentos:

relevação da multa

- o paradigma 230201.464 trata de matéria fática diversa;
- a impugnação apresentada no paradigma é intempestiva, ao contrário da impugnação apresentada nos autos;
- elabora o seguinte quadro, que, no seu entender, demonstra as diferenças nas situações fáticas:

***	Acórdão nº. 2302-01.464 (paradigma)	Acórdão nº 2403-002.245 (recorrido)
Fatos	- Relevação da multa indeferida em razão de ausência de pedido expresso, nos termos do §1º do artigo 291 do Decreto nº. 3.048/99; - O pedido de relevação da multa foi feito após o decurso do prazo legal para impugnação, razão pela qual não foi accito.	- Relevação da multa deferida em razão da comprovação da tempestiva retificação das GFIPs; - A impugnação que explicou os motivos para a relevação da multa, comprovou as retificações de GFIP, citou o §1º do artigo 291 do Decreto nº. 3.048/99 (base legal da relevação da multa) e, por fim, pediu a baixa do débito, o que configura pedido expresso de relevação da multa, foi apresentada dentro do prazo legal.

- independentemente do prazo decadencial, o acórdão decidiu pela relevação integral da multa;

- dentro do prazo legal da impugnação, retificou todas as GFIPs;

- na impugnação, pediu a relevação da multa;
- o acórdão recorrido incorreu em equívoco quanto a eventual ausência de expresso pedido de relevação da multa;

decadência

- inexistindo obrigação principal, inexistente obrigação acessória passível de ser exigida, sendo aplicável o art. 150 § 4º, do CTN, mesmo na obrigação acessória.

É o relatório.

Voto

Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci - Relator

1. Conhecimento

O recurso especial é tempestivo, visto que interposto dentro do prazo legal de quinze dias (art. 68, *caput*, do Regimento Interno do CARF), e passa-se a analisar se foi demonstrada a existência de legislação tributária interpretada de forma divergente (art. 67, § 1º, do Regimento).

1.1. Primeira divergência - decadência

Realmente, os paradigmas 920200.472 e 240200.182 adotaram interpretação divergente em relação à contagem do prazo decadencial para constituição das multas devidas pelo descumprimento de obrigações acessórias. Diferentemente do acórdão recorrido, que aplicou o art. 150, § 4º, do CTN, os paradigmas entenderam ser aplicável o art. 173, inc. I, do Código, de forma que o recurso deve ser conhecido.

1.2. Segunda divergência - relevação da multa

Para análise da alegada divergência do acórdão recorrido com o acórdão paradigma 230201.464, faz-se necessário verificar a questão atinente à existência ou não de pedido expresso por parte do sujeito passivo, de relevação da multa, notadamente em função das contrarrazões apresentadas pela parte.

Para tal mister, entendo prescindível revolver o conjunto fático-probatório dos autos, porque a própria decisão recorrida, neste tocante, oferece subsídios, pois traz elementos acerca de tal fato, para concluir que não teria havido pedido expresso. Veja-se:

Na instância a quo, o Relator na condução do voto, muito embora não tenha sido solicitado, entendeu de analisar a relevação de multa e assim se manifestou:

“Em atenção à informalidade que rege o contencioso administrativo fiscal, considero tal pleito como pedido de relevação da multa aplicada.”

Quando o autuado não solicita expressamente a relevação da multa ou qualquer outro direito, não está sendo meramente informal. Está sendo omissa.

*O Princípio da Informalidade não exige, tão-somente, precisão técnica nas petições mas o pedido do requerente tem de estar formalizado de modo claro não se admitindo presunção de pleito. **Discordo da motivação.***

O Relator de primeira instância, paradoxalmente, exortou de ofício o direito não requerido para ao final negar mediante argumentos que entendo contraditórios, senão vejamos:

[...]

Às fls. 795, a Autoridade autuante, registra no item i de seu despacho que em 08 de janeiro de 2009, dentro do prazo legal, a Recorrente efetuou em tempo hábil a retificação de todas as GFIPs relativas ao período em debate, declarando todos os fatos geradores de contribuição previdenciária.

O termo de Encerramento foi assinado pelo Representante da Recorrente em 18/12/2008 conforme registro às fls. 305, logo as GFIPs foram retificadas, antes do julgamento de primeira instância, ocorrido em 09/09/09, entretanto, depois de encerrada a ação fiscal.

Às fls. 517, registraram-se que o Contribuinte protocolizou impugnação em 19/01/2009.

[...]

Na forma do § 1º o então vigente artigo 291 do Regulamento da Previdência Social, introduzido pelo Decreto nº 3.048/99, revogado pelo Decreto nº 6.727, de 12 de janeiro de 2009, dispondo sobre as condições para se obter a relevação da multa aplicada determinava que a multa seria relevada se o infrator formulasse o pedido e corrigisse a falta, dentro do prazo de impugnação, verbis:

“Art.291.

(...)

*§ 1º. A multa será relevada se o infrator **formular pedido e corrigir a falta, dentro do prazo de impugnação**, ainda que não contestada a infração, desde que seja o infrator primário e não tenha ocorrido nenhuma circunstância agravante.”*

[...]

Às fls 520, dentro do prazo de impugnação a Impugnante colacionou cópias das retificações das GFIPS e não FORMULOU PEDIDO DE RELEVAÇÃO mas sim a “baixa do presente débito”.

[...]

Como foi demonstrado alhures, a Recorrente em sede de impugnação não fez efetivo pedido de relevação da multa.

Ao decidir extra petita o Julgador a quo trouxe para os autos matéria não inserida na peça de impugnação da Recorrente permitindo ao Recorrente guerrear o “decisium” e suprir lacuna de exigência formal.

[...]

*Cumpre ressaltar que, deveras, se observa o esforço despendido pela Recorrente para proceder às retificações dentro do prazo de impugnação. Assim embora ausente o pedido formal na primeira instância, me utilizando da prerrogativa **de livre convencimento do julgador**, é que decido que a multa, nas circunstâncias em apreço, deva ser relevada na forma do comando do § 1º o então vigente artigo 291 do Regulamento da Previdência Social, introduzido pelo Decreto nº 3.048/99, revogado pelo Decreto nº 6.727, de 12 de janeiro de 2009.*

Como se pode ver, a decisão recorrida, após discordar da decisão da DRJ, que recebeu a impugnação como pedido de relevação da multa, entendeu que não teria havido tal requerimento, mas que, como as GFIPs foram retificadas no prazo, de conformidade com o então vigente art. 291 do Regulamento da Previdência Social, seria cabível o benefício.

Já a Fazenda Nacional, contrapondo-se à decisão recorrida, afirmou o seguinte em sede de recurso especial:

Não tendo o contribuinte adotado tal providência in casu, mostra-se inviável a relevação da multa. Portanto, merece ser reformado o r. acórdão recorrido, que relevou a multa em afronta ao disposto no art. 291, § 1º do Decreto nº 3.048/99.

Para a demonstração da divergência, a recorrente baseou-se no paradigma 230201.464, segundo o qual a relevação da multa dependeria de pedido por parte do contribuinte, dentro do prazo da impugnação. Ou seja, a interpretação divergente depende, sem sombra de dúvida, da inexistência de tal pedido, o que, como afirmado, pode ser verificado independentemente do revolvimento do conteúdo fático-probatório dos autos, pois a própria decisão recorrida, bem como a decisão da DRJ, oferecem subsídios nesse sentido.

Pois bem. De acordo com a decisão recorrida, que se reporta ao acórdão de impugnação, o sujeito passivo, dentro do prazo legal, apresentou defesa noticiando a retificação das GFIPs e pedindo a baixa do presente débito. Ou seja, é indubitável que o contribuinte, ao assim fazê-lo, não se opôs, precisamente, ao lançamento, o que explica o fato de o acórdão de impugnação ter recebido tal petição como pedido de relevação da multa. Veja-se:

Em atenção à informalidade que rege o contencioso administrativo-fiscal, considero tal pleito como pedido de relevação da multa aplicada.

E mais, a retificação das guias é expressamente admitida pelo acórdão recorrido, no seguinte trecho da fundamentação, que se reporta à diligência empreendida pela autoridade autuante:

Às fls. 795, a Autoridade autuante, registra no item i de seu despacho que em 08 de janeiro de 2009, dentro do prazo legal, a Recorrente efetuou em tempo hábil a retificação de todas as GFIPs relativas ao período em debate, declarando todos os fatos geradores de contribuição previdenciária.

O termo de Encerramento foi assinado pelo Representante da Recorrente em 18/12/2008 conforme registro às fls. 305, logo as GFIPs foram retificadas, antes do julgamento de primeira instância, ocorrido em 09/09/09, entretanto, depois de encerrada a ação fiscal.

Às fls. 517, registraram-se que o Contribuinte protocolizou impugnação em 19/01/2009.

Ora, assim como a DRJ, entendo que houve, sim, pedido de relevação da multa (lembre-se, a propósito, que a DRJ julgou improcedente a impugnação, porque entendeu que as GFIPs não teriam sido retificadas, o que acabou sendo superado em sede de diligência e julgamento do recurso voluntário), ainda que o sujeito passivo tenha se utilizado da expressão "*baixa imediata do presente débito e o arquivamento do Auto de Infração*", o que revela, como não passou despercebido à Delegacia de Julgamento, o informalismo por parte do autuado.

Em sendo assim, entendo que a situação fática travada nos presentes autos se desassemelha daquela tratada no paradigma, de forma que o recurso especial não deve ser conhecido neste ponto.

2. Decadência

Em se tratando de obrigações tributárias principais, o critério de determinação da regra decadencial aplicável (art. 150, § 4º ou art. 173, inc. I) é a existência de pagamento antecipado do tributo, ainda que parcial, mesmo que não tenha sido incluída na sua base de cálculo a rubrica ou o levantamento específico apurado pela fiscalização, bem como a inexistência de dolo, fraude ou simulação.

Se o sujeito passivo antecipa o montante do tributo, mas em valor inferior ao efetivamente devido, o prazo para a autoridade administrativa manifestar se concorda ou não com o recolhimento tem início; em não havendo concordância, deve haver lançamento de ofício no prazo determinado pelo art. 150, § 4º, salvo a existência de dolo, fraude ou simulação, casos em que se aplica o art. 173, inc. I. Expirado o prazo, considera-se realizada tacitamente a homologação pelo Fisco, de maneira que essa homologação tácita tem natureza decadencial.

Se, por outro lado, não houver o pagamento prévio pelo contribuinte, não há homologação (expressa ou tácita) a ser exercida pelo Fisco e o direito de constituição do crédito não é contado do fato gerador, mas sim do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

E caracteriza pagamento antecipado qualquer recolhimento de contribuição previdenciária na competência do fato gerador, independentemente de ter sido incluída na base de cálculo do recolhimento a rubrica específica (ex. cartão de gratificação) exigida no Auto de Infração. Essa questão foi definitivamente pacificada com a edição da Súmula CARF 99:

Súmula CARF nº 99: Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.

No mesmo sentido, o entendimento do colendo STJ em sede de recurso representativo de controvérsia:

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 imponível, 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).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

(REsp 973.733/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/08/2009, DJe 18/09/2009) (destacou-se)

Ocorre que, em se tratando de obrigações acessórias (ou instrumentais), não há que se cogitar de pagamento prévio, que pudesse atrair a aplicação do art. 150, § 4º. Na dicção do § 2º do art. 113 do Código, a obrigação acessória decorre da legislação tributária (compreendendo as leis, os tratados, as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares) e tem por objeto as prestações positivas (fazer) ou negativas (não fazer), que não necessariamente decorrem da existência da obrigação principal, mas sim existem no interesse de eventual arrecadação ou fiscalização. A doutrina do professor Luciano Amaro¹ assim ensina:

A acessoriedade da obrigação dita "acessória" não significa (como se poderia supor, à vista do princípio geral de que o acessório segue o principal) que a obrigação tributária assim qualificada dependa da existência de uma obrigação principal à qual necessariamente se subordine.

Apenas as obrigações principais, que têm por objeto o pagamento de tributo, estão sujeitas ao recolhimento antecipado e, conseqüentemente, à norma do art. 150, § 4º. Ou seja, a contagem do prazo para constituição de multa por descumprimento da obrigação instrumental segue uma regra distinta da contagem do tempo para constituição da obrigação principal. Em se tratando de obrigações acessórias, não há pagamento a ser homologado pelo Fisco, sendo aplicável o art. 173, inc. I, do CTN. Essa questão foi recentemente sumulada neste

¹ AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 14. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 249.

Conselho, conforme se vê na Súmula CARF 148, de observância obrigatória pelos Conselheiros, *ex vi* do art. 45, inc. VI, do RICARF:

Súmula CARF nº 148: *No caso de multa por descumprimento de obrigação acessória previdenciária, a aferição da decadência tem sempre como base o art. 173, I, do CTN, ainda que se verifique pagamento antecipado da obrigação principal correlata ou esta tenha sido fulminada pela decadência com base no art. 150, § 4º, do CTN.*

Logo, o recurso da Fazenda Nacional deve ser provido neste particular, mantida, todavia, a relevação da multa, tendo em vista o não conhecimento do apelo especial no tocante a este último ponto.

3. Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer parcialmente do recurso especial da Fazenda Nacional, para, na parte conhecida, dar-lhe provimento, reconhecendo que o prazo decadencial deve ser contado na forma do art. 173, inc. I, do CTN, mantida, contudo, a relevação da multa, tendo em vista o não conhecimento do apelo especial no tocante a este último ponto.

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci