



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

Processo n° 10980.007693/2007-11
Recurso n° 263.474 Voluntário
Acórdão n° **2803-00.733 – 3ª Turma Especial**
Sessão de 12 de maio de 2011
Matéria Contribuições Previdenciárias
Recorrente RADIO E TELEVISÃO EDUCATIVA DO PARANÁ - TVE
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/12/2004

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DECADÊNCIA. PRAZO QÜINQÜENAL.

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.

APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO EX OFÍCIO. REDUÇÃO DE MULTA MORATÓRIA. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE E MORALIDADE DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA. ART. 106, II, E 112, DO CTN. ALTERAÇÃO DO ART. 35-A, DA LEI N. 8.212/1991, PELA LEI N. [11.941/2009](#).

Em razão dos princípios da legalidade e moralidade da Administração Pública, e do disposto nos artigos 106, II, e 112, ambos do CTN, na aplicação da multa de ofício a aplicada aos valores do créditos tributários lançados por ofício em NFLD de fatos geradores não declarados em GFIP, deve aplicado o art. 35-A, da Lei n. 8.212/1992, incluído pela MP n. 449/2008 convertida na Lei n. 11.941/2009, desde que mais favorável ao sujeito passivo, comparando-se a aplicação da multa do art. 44, I, da Lei n. 9.430/1998, com a multa do art. 35, da Lei n. 8.212/1992, na redação anterior à MP n. 449/2008.

ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE NÃO APRECIADA PELO CARF, ART. 62, DO REGIMENTO INTERNO.

O CARF não pode afastar a aplicação de decreto ou lei sob alegação de inconstitucionalidade, salvo nas estritas hipóteses do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

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(a) relator(a) para: a) decretar a nulidade do lançamento pela decadência dos créditos tributários referentes aos fatos geradores ocorridos anteriormente à data de 1º de janeiro de 2001. b) que seja aplicada a multa disposta o art. 35-A, da Lei n. 8.212/1991, incluído pela MP n. 449/2008 convertida na Lei n. 11.941/2009, desde que mais favorável ao sujeito passivo, comparando-se a aplicação da multa do art. 44, I, da Lei n. 9.430/1996, com a multa do art. 35, da Lei n. 8.212/1991, na redação anterior à MP n. 449/2008. (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, Carolina Siqueira Monteiro de Andrade, Oséas Coimbra Júnior, Amilcar Barca Teixeira Júnior.

Relatório

O presente Recurso Voluntário apresentado (fls. 284-314) busca a revisão total da decisão *a quo* (fls.264-276), que manteve crédito constituído pela NFLD a título de da incidência de contribuições previdenciárias e destinadas a terceiras entidades, obtidos de confrontos entre levantamentos sobre a folha de pagamentos e recolhimentos sobre os vencimentos pagos aos funcionários da fundação autárquica requerente exclusivamente comissionados. A ocorrência dos eventos sobre os quais incidiu a norma de imposição tributária se deu nas competências de 01/01/1999 a 31/12/2004, sendo o lançamento cientificado no dia 20.06.2006 (fls.209).

Em seu recurso, a contribuinte alegou os mesmos argumentos legais da impugnação:

4.1. Comissionados. A Lei nº 8.212/91, em seu artigo 13 (somente alterado pela Lei nº 9.876 em 26.11.99), previu a exclusão do Regime Geral dos servidores sujeitos Regime Próprio de Previdência Social, não existindo qualquer ressalva ao ocupante de cargo efetivo no período em referencia. Os empregados relacionados contribuíram para o sistema estadual (RPPS), havendo previsão legal na legislação estadual para tanto.

4.1.1. Até o final de 1992, vigorou a Lei Estadual nº 4.766/63 (com alterações das Leis Estaduais nº 5.082/68 e nº 9.577/91 que atribuía os comissionados a obrigatoriedade de inscrição no Regime Próprio (art. 6º)

4.1.2. Em 21/12/1992, passou a vigorar a Lei Estadual nº 10.219/92 (alterada pela Lei nº 10.464/93) que estabelecia a qualidade de segurado obrigatório aos ocupantes de cargos em comissão quando servidores públicos.

4.1.3. Nos termos do art. 24, I, da Lei Estadual nº 10.219/92, os ocupantes de cargos em comissão são abrangidos pelo Regime Próprio, pois são servidores públicos, conforme se infere nas lições dos tratadistas José CreteIla Júnior, Celso Antonio Bandeira de Mello e Diogo de Figueiredo Moreira Neto.

4.1.4. O art. 15 da Lei Estadual nº 10.219/92 veda a possibilidade de mais de uma aposentadoria pelo Fundo Previdenciário. Portanto, se os comissionados completarem o tempo de aposentadoria em outro sistema, contando o tempo do sistema do Fundo Estadual, poderão se aposentar e legar pensões.

4.1.5. A conclusão dos Auditores de que sistema próprio de previdência é aquele que garante a aposentadoria e a pensão por morte é equivocada e desprovida de fundamento legal. O STJ

consagra que a previdência social não é limitada à aposentadoria, mas também a uma série de serviços a que o comissionado tem direito, tais como, licença para tratamento de saúde, licença gestante, licença paternidade, licença por acidente de trabalho. A linha de raciocínio dos Auditores leva ao equívoco de se exigir que o sistema próprio de previdência possua mecanismos de proteção ao trabalhador em situação de desemprego voluntário (seguro desemprego), art. 201, III, da Constituição da República.

4.1.6. Destarte, os comissionados estavam cobertos por uma série de benefícios além de contarem o tempo de serviço para fins de aposentadoria em outros sistemas de previdência. Até mesmo na esfera federal é possível a contagem recíproca, conforme dispõe o art. 103, I, da Lei nº 9.527/97 e assegura o art. 201, § 9º, da Constituição da República. Por outro lado, nenhum benefício ou serviço da seguridade social pode ser criado, majorado ou estendido sem a correspondente fonte de custeio, conforme o art. 195, § 5º, da Constituição.

4.1.7. Portanto, (1) a Lei nº 8.212/91, na redação vigente à época, exclui do Regime Geral os servidores vinculados a sistema de previdência próprio; (2) os comissionados, sem vínculo efetivo, quer sejam aposentados ou não, eram servidores públicos e encontravam-se sujeitos ao Regime Próprio, por força das Leis Estaduais nº 4.766/63 e nº 10.219/92; (3) a impossibilidade de aposentadoria por tempo de serviço pelo regime próprio, não desnatura o sistema e não obriga o enquadramento do Regime Geral, por inexistência de disposição legal neste sentido; (4) sempre foi possível a contagem de tempo de serviço no desempenho das funções comissionadas para fins de aposentadoria em outros sistemas, assegurada a compensação financeira entre os mesmos. Assim, não prospera o lançamento.

4.2. Imunidade. Exigir contribuição do empregador, quando se trata do Estado (ou Autarquia Estadual), importa inobservância à imunidade tributária, garantida pela Constituição (CR, art. 150, VI, a), posto que tal pagamento tem natureza de imposto (enquanto a do empregado é taxa).

4.3. Dos co-responsáveis. Foram indicadas várias autoridades estaduais como co-responsáveis pelos débitos, mas inexistente fundamentação legal da responsabilidade atribuída aos intitulados co-responsáveis. Portanto, há ofensa ao princípio do contraditório e da ampla defesa (CR, art. 5º, LV). A relevância da omissão decorre do fato de não se saber qual o objeto da responsabilidade atribuída aos agentes públicos.

4.3.1. A Lei nº 8.212/91 previu a responsabilidade dos administradores e servidores somente nas hipóteses do seu art. 41. Prevendo a responsabilização de seus agentes, em especial pela aplicação da OS nº 214/99, o Estado do Paraná ingressou com mandado de segurança preventivo

no sentido de impedir a autuação (notificação) dos servidores descritos no art. 41 da Lei nº 8.212/91 e na OS nº 214/99, os quais não são os arrolados nas notificações.

4.3.2. Os Auditores notificaram inclusive os Procuradores Gerais do Estado, sem nenhum respaldo legal e sem qualquer nexó causal com os fatos descritos na referida notificação. Portanto, houve também ofensa ao art. 5º, II, da Constituição da República.

4.3.3. A notificação não poderia ter sido lavrada com relação As autoridades apontadas como co-responsáveis porque a responsabilidade é objetiva (CR, art. 37, § 6º) e, assim, somente a pessoa jurídica de direito público, que é o sujeito passivo da tributação, poderia sofrer autuação para aplicação da sanção tributária (multa) pelo descumprimento do dever instrumental de seu funcionário (se provada a culpa ou o dolo no seu procedimento), podendo buscar ressarcimento junto a este, se for o caso.

4.3.4. Não se pode afastar a responsabilidade objetiva do Estado para punir diretamente o funcionário público, sob pena de infração A autonomia do Ente Político e de invasão à competência administrativa, pois estaria decidindo quem agiu dolosa ou culposamente por presunção e depois buscando um ressarcimento que o Ente competente poderia julgar não devido.

4.3.5. Somente nos casos em que a responsabilidade é subjetiva é que seek chamados a responder pela infração os sócios da pessoa jurídica (de direito privado) os mandatários, prepostos ou empregados, os diretores, gerentes ou representantes de pessoas de direito privado (previstas no art. 134 do CTN — o qual se dirige apenas As pessoas jurídicas de direito privado).*

4.3.6. O art. 136 do CTN recomenda a responsabilidade objetiva como regra. O art. 112 traça critérios de interpretação e o art. 137 relaciona os casos em que a responsabilidade do agente é pessoal. Mas, no caso presente não há crime. Se houvesse responsabilidade subjetiva, somente o seria para comprovar o dolo ou culpa do agente e a responsabilização seria sempre do Estado, jamais pessoal do agente.

4.3.7. No caso em questão, não há responsabilidade do Estado, mas se houvesse esta não poderia ser imputada a nenhum funcionário público estadual, senão ao próprio Estado (sujeito passivo do tributo denominado contribuição previdenciária).

4.3.8. Embora, os Auditores não tenham fundado a autuação em nenhum dispositivo legal, não ha dúvida quanto A inconstitucionalidade do art. 289 do Decreto nº 3.048/99 e da OS nº 214/99, que atribui como regra geral a responsabilidade subjetiva dos ilícitos tributários, contrariando os arts. 113, 136, e 137 do CTN, bem como aos arts. 5º, II; 37, § 6º; e 150, I, da Constituição. Há também ofensa ao Estado Democrático de Direito, pois os atos normativos e decretos não podem inovar a ordem jurídica, menos ainda quando contrariem a Constituição e Lei Complementar. Além disso, há ofensa ao principio da separação dos poderes e ao principio da legalidade e da vinculação.

4.4. Por fim, requer a completa desconsideração do lançamento, extinguindo-se a notificação e o crédito constituído.

Contudo, o recurso refere-se apenas aos períodos de 01/1996 até 12/1998, não trabalhando os períodos efetivamente lançados.

O recurso foi considerado tempestivo pela autoridade preparadora, seguindo originalmente para o 2º Conselho de Contribuintes, que teve suas competências transferidas à 2ª Seção de Julgamento do CARF/MF, e, por conseguinte, veio distribuído à presente Turma Especial e relator.

Voto

Conselheiro Gustavo Vettorato

I - O recurso é tempestivo, conforme supra relatado, dispensado do depósito prévio (Súmula Vinculante 21 do STF), assim deve o mesmo ser conhecido.

II - Preliminarmente, em face à análise do Recurso e dos autos do processo, atenta-se à extinção dos créditos constituídos em razão da ocorrência de decadência, indiferente de futuros vícios ou nulidades que venham ser apontadas.

O Supremo Tribunal Federal, conforme entendimento sumulado e obrigatório à administração pública, emitiu a Súmula Vinculante de n.º 8, no julgamento proferido em 12 de junho de 2008, que pacificou o entendimento da inconstitucionalidade do art. 45 da Lei n.º 8.212 de 1991, nestas palavras:

Súmula Vinculante n.º 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”.

Conforme previsto no art. 103-A da Constituição Federal a Súmula de n.º 8 vincula toda a Administração Pública, devendo este Colegiado aplicá-la.

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.

Uma vez não sendo mais possível a aplicação do art. 45 da Lei n.º 8.212, há que serem observadas as regras previstas no CTN.

Observe-se a NFLD é referente às fatos geradores são dos períodos de 01/1999 a 12/2001, todos não declarados em GFIP. Neste caso, apesar da natureza das contribuições tendentes ao lançamento por homologação, seguindo, a priori, o prazo decadencial do art. 150, §4º, CF/1998, ou seja, de 5(cinco) anos a partir do fato gerador. De qualquer forma, a decadência dos créditos tributários em questão por ser um típico lançamento de ofício também se vêm pelo disposto no art. 173, I, c/c art. 156, inciso V, do CTN, contando o prazo de 5(cinco) anos do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Na interpretação em análise de recurso repetitivo do Superior Tribunal de Justiça, o início do prazo decadencial se dá “ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible” (REsp. n. 973.733/SC, Rel. Min. Luiz Fux, 18.09.2009), de obediência necessária pela presente Turma Especial (art. 62-A, do RI/CARF).

Atente-se ao fato que o dia de ciência da NFLD foi 20.06.2006, assim estarão extintos os créditos oriundos da incidência da norma tributária sobre fatos geradores anteriores à 1º/01/2001.

Assim, resta prejudicada a discussão dos períodos já decadentes.

III - Quanto aos períodos não caducos, verifica-se que a aplicação do Regime Geral de Previdência aos funcionários públicos exclusivamente comissionados já estava em pleno vigor, que foi muito bem demonstrado pela decisão *a quo* (fls. 274-275) e que o presente voto filia-se aos seus fundamentos, em que, no período do crédito tributário (01/2001 a 13/2004), por força da Lei Estadual do Paraná nº 12.398/98, com as alterações da Lei Estadual do Paraná nº 12.556/99, da Constituição da República (art. 40, § 13), e, a partir da Emenda Constitucional Estadual do Paraná nº 07/00, da própria Constituição do Estado do Paraná (art. 35, § 13), bem como do art. 12, I, "a", da Lei nº 8.212/91 e do art. 9º, I, i, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, **o ocupante, exclusivamente, de cargo em comissão é segurado do Regime Geral**. Os argumentos do recorrente não são suficientes para obter-se a revisão da decisão *a quo*, aos quais o presente voto filia-se. Atestando-se que a recorrente apenas indicou como equivocados os créditos fiscais de 01/1996 até 12/1998, e não da questionada NFLD.

Também não há em se falar em imunidade tributária da Recorrente, com base no art. 150, IV, a, da CF/1988, pois a mesma somente inclui impostos, excluindo-se contribuições sociais previdenciárias (Pleno: RE 135.284, rel. Min. Carlos Velloso; e RE 150.755, rel. Min. Sepúlveda Pertence; Primeira Turma: RE 141.715, rel. Min. Moreira Alves; e Segunda Turma: RE-AgR 278.636, rel. Min. Mauricio Corrêa). Ainda a própria Constituição Federal, em seu art. 40, §13º (red. EC 20/1998), que eminentemente exclui qualquer possibilidade da adesão de funcionários com vínculo exclusivamente comissionado aderir ao Regime de Previdência Próprio da categoria funcional, somente permitida a do Regime Geral de Previdência.

Ademais, quanto às demais alegações de inconstitucionalidade da incidência das normas das contribuições sobre a remuneração dos funcionários comissionados exclusivamente, não podem ter a sua aplicação afastada. Em razão de que sob a mera alegação de confisco, inconstitucionalidade e ilegalidade de tais dispositivos legais que fundamentam expressamente o lançamento não tem o condão de autorizar ao Administrador Público, agente fiscal ou julgador do contencioso administrativo, de afastar a sua aplicação. No caso dos conselheiros do CARF/MF, tal impedimento está disposto no art. 62, do seu Regimento Interno, salvo exceções estabelecidas no mesmo dispositivo e no art. 62-A.

IV - Da mesma forma, quanto à responsabilização dos dirigentes da Recorrente, entendo como plenamente demonstrado pela própria decisão recorrida, a qual se transcreve trecho (fls. 276):

8. Pressupondo que a notificação foi lavrada contra os co-responsáveis listados pela fiscalização, o impugnante sustenta a ausência de fundamentação legal para a atribuição de responsabilidade, a inconstitucionalidade do art. 289 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99 e da OS nº 214/99, e ofensa ao Estado Democrático de Direito, bem como a ofensa aos artigos 5º, II e LV, 37, § 6º, 150,

I, da Constituição da República e contrariedade aos artigos 112, 113, 136 e 137 do CTN.

8.1. Ressalte-se, contudo, que a referida premissa não corresponde à realidade.

A notificação não foi lavrada contra os representantes legais da notificada constantes no "CORESP — Relação de co-responsáveis" (fls. 201), mas sim contra a autarquia notificada, conforme consta na folha de rosto da NFLD e no Relatório Fiscal.

8.2. No Relatório anexo "CORESP", apenas identificou-se o dirigente da Autarquia e o respectivo período de gestão; não obstante os administradores de autarquias que se encontrarem em mora, por mais de 30 (trinta) dias, no recolhimento das contribuições previstas na Lei nº 8.212/91, sejam solidariamente responsáveis pelo respectivo pagamento, nos termos do art. 42 da Lei nº 8.212/91.

8.3. Assim, não prosperam as alegações da defesa de ausência de fundamento legal e de ofensa aos princípios e normas relacionados na impugnação, bem como de inconstitucionalidade de dispositivos legais e infralegais não aplicados.

Dessa forma, quanto à aplicação das contribuições previdenciárias, pelo lançamento, nos períodos não decadentes está correto.

V - Por final, à multa aplicada sobre as contribuições lançadas de ofício, com a alteração da redação do art. 35 e inclusão do art. 35-A, da Lei n. 8.212/1992, pela Medida Provisória n. 449/2008 convertida na Lei n. 11.941/2009, por serem parte dos créditos lançados em razão de omissão de informações que deveriam ser declaradas, ordena que seja aplicada a multa estabelecida no art. 44, I, da Lei n. 9.430/1998, de 75% (Setenta e Cinco Porcento) sobre o valor do crédito.

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. 32-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 multa do art. 44, da Lei n. 9.430/1996, não pode ser cumulada com qualquer outro, entendo que deve ser aplicado o art. 35-A, da Lei n. 8.212/1991, incluído pela MP n. 449/2008 convertida na Lei n. 11.941/2009, desde que mais favorável ao sujeito passivo, comparando-se a aplicação da multa do art. 44, I, da Lei n. 9.430/1996, com a multa do art. 35, da Lei n. 8.212/1991, na redação anterior à MP n. 449/2008.

VI - Isso posto, voto por conhecer o Recurso Voluntário, para no mérito, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, reformando a decisão anterior e o lançamento, no sentido de:

a) decretar a nulidade do lançamento pela decadência dos créditos tributários referentes aos fatos geradores ocorridos anteriormente à data de 1º de janeiro de 2001.

b) que seja aplicada a multa disposta o art. 35-A, da Lei n. 8.212/1991, incluído pela MP n. 449/2008 convertida na Lei n. 11.941/2009, desde que mais favorável ao sujeito passivo, comparando-se a aplicação da multa do art. 44, I, da Lei n. 9.430/1996, com a multa do art. 35, da Lei n. 8.212/1991, na redação anterior à MP n. 449/2008.

Sala de Sessões, 12 de maio de 2011.

(Assinado digitalmente)

Gustavo Vettorato - Relator

CÓPIA