



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 14485.002488/2007-01
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-007.259 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 02 de setembro de 2020
Recorrente GPV COMÉRCIO DE VEÍCULOS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/01/1999 a 30/04/2004

DECADÊNCIA. INCONSTITUCIONALIDADE DOS ARTIGOS 45 E 46 DA LEI. 8.212/91. SÚMULA VINCULANTE N. 8/STF. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA PREVIDENCIÁRIA. SÚMULA CARF N. 148.

De acordo com a Súmula Vinculante nº 08 do Supremo Tribunal Federal, os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991 são inconstitucionais, devendo prevalecer, portanto, as disposições do Código Tributário Nacional.

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.

MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS PREVIDENCIÁRIA. ALEGAÇÃO DE BOA-FÉ. IRRELEVÂNCIA. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA OBJETIVA.

A responsabilidade por infrações à legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato, bastando, para tanto, a culpa em quaisquer dos seus três graus (negligência, imperícia ou imprudência).

ALEGAÇÕES DE QUE A MULTA APRESENTA CARÁTER CONFISCATÓRIO DA MULTA. ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE E/OU ILEGALIDADE SÚMULA CARF N. 2.

No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

MULTA. CIRCUNSTÂNCIAS ATENUANTES. PEDIDO DE REDUÇÃO OU RELEVAÇÃO. ARTIGO 191, § 1º DO DECRETO N. 3.048/99. DISPOSITIVO REVOGADO.

O instituto da redução ou relevação da multa com base no artigo 191, § 1º do Decreto n. 3.048/99 foi revogado pelo Decreto n. 6.727/2009 e, portanto, eventuais alegações pela redução da penalidade não podem ser acolhidas.

SÓCIOS-GERENTES. INDICAÇÃO EM RELATÓRIO DE REPRESENTANTES LEGAIS - REPLEG. SÚMULA CARF N. 88.

A “Relação de Co-Responsáveis - CORESP”, o “Relatório de Representantes Legais - RepLeg” e a “Relação de Vínculos -VÍNCULOS”, anexos a auto de infração previdenciário lavrado unicamente contra pessoa jurídica, não atribuem responsabilidade tributária às pessoas ali indicadas nem comportam discussão no âmbito do contencioso administrativo fiscal federal, tendo finalidade meramente informativa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher a preliminar de decadência para reconhecer a extinção dos créditos lançados até a competência 11/2001, inclusive. No mérito, por unanimidade de votos, acordam em negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Francisco Nogueira Guarita, Douglas Kakazu Kushiya, Débora Fofano dos Santos, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Marcelo Milton da Silva Risso e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Relatório

Trata-se, na origem, de Auto de Infração consubstanciado no DEBCAD n. 37.094.033-4, lavrado em decorrência do descumprimento da obrigação acessória prevista no artigo 32, inciso IV e parágrafo 5º da Lei n. 8.212/92, combinado com o artigo 225, inciso IV e parágrafo 4º do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048/99, porquanto a ora recorrente teria apresentado as GFIP's com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, do que resultou na aplicação da multa com fundamento no artigos 32, inciso IV, § 5º da Lei n. 8.212/91, combinado com os artigos 284, inciso II e 292, inciso I do RPS, a qual, a rigor, restou fixada em R\$ 64.816,05 (fls. 3).

De acordo com a leitura do *Relatório Fiscal da Infração* juntado às fls. 15, a empresa teria apresentado as GFIP's das competências de 01/1999 a 09/1999, 11/1999, 12/1999, 03/2000 a 12/2000, 03/2001 a 12/2001, 01/2002 a 12/2002, 01/2003 a 10/2003 e 01/2004 a 03/2004 com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias (CFL 68).

A propósito, a autoridade destacou que a empresa não havia informado em GFIP os valores pagos a alguns dos segurados empregados discriminados na planilha anexa ao referido Relatório, bem assim que tais valores pagos haviam sido identificados por meio das folhas de pagamentos e através dos Termos de Rescisão de Contrato de Trabalho – TRCT, sendo que valores indicados nos referidos Termos foram confrontados com os valores informados nas respectivas GFIP's, conforme se pode verificar da Planilha denominada *Valores não informados em GFIP/GRFP* juntada às fls. 23/53. Com efeito, a autoridade acabou concluindo pela infração à obrigação acessória prevista no artigo 32, inciso IV, § 5º da Lei n. 8.212/91.

A empresa foi devidamente notificada da autuação fiscal em 13.11.2007 (fls. 109) e apresentou, tempestivamente, Impugnação de fls. 117/137 em que alegou, em síntese, (i) a ocorrência parcial da decadência no que diz com as competências de 01/1999 a 12/2001 e em razão da inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei n. 8.212/91, (ii) que a multa foi aplicada de forma excessiva e deveria ser anulada, (iii) da ilegalidade da incidência da Taxa Selic sobre os juros e, por fim, (iv) que a responsabilidade dos sócios deveria ser afastada e que os sócios deveriam ser excluídos do procedimento administrativo.

Com base em tais alegações, a empresa requereu que a autuação fosse declarada nula e que a impugnação fosse julgada procedente, de modo que os sócios deveriam ser excluídos do procedimento administrativo.

Os autos foram encaminhados para apreciação da peça impugnatória e, aí, em Acórdão de fls. 190/214, a 13ª Turma da DRJ de São Paulo – SP entendeu por julgá-la parcialmente procedente apenas para relevar a multa em relação às competências de 10/2001 a 03/2004, a qual havia sido lançada em R\$ 64.816,05 e restou mantida em R\$ 35.911,90. Ao final, o referido acórdão restou ementado nos seguintes termos:

“ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 11/2007

AUTO DE INFRAÇÃO - GFIP. APRESENTAÇÃO COM DADOS NÃO CORRESPONDENTES AOS FATOS GERADORES DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS

Apresentar a empresa GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias constitui infração a lei.

DECADÊNCIA

É de 10 (dez) anos o prazo para apuração e constituição do crédito previdenciário, mesmo período em que a documentação relacionada ao mesmo deveria estar A. disposição da Fiscalização.

TAXA SELIC.

Não incide juros sobre os valores lançados a título de multa punitiva.

RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS

A responsabilidade pelos débitos previdenciários em relação aos sócios é sempre subsidiária em relação empresa e solidária entre os mesmos. Ademais, só será oportuno discutir a responsabilidade dos sócios no momento do redirecionamento da futura e eventual ação de execução fiscal.

CONDIÇÕES PARA RELEVANÇA DA MULTA

A multa somente será relevada, mediante pedido e correção dentro do prazo de defesa, ainda que não contestada a infração, se o infrator for primário e não tiver ocorrido nenhuma circunstância agravante.

Para fins de relevação ou atenuação da multa, cada competência em que houve entrega de GFIP ou GRPF com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias corresponde a uma ocorrência, só sendo possível a relevação para as competências em que restarem comprovados todos os requisitos previstos na legislação.

INCONSTITUCIONALIDADE/ILEGALIDADE

Compete exclusivamente ao Poder Judiciário decidir sobre matéria relativa a constitucionalidade/legalidade

Com relevação parcial da multa.

Lançamento Procedente.”

Posteriormente, a empresa entendeu por apresentar manifestação de fls. 220/223 por meio da qual dispôs que o Supremo Tribunal Federal, em Seção Plenária de 11 de junho de 2008, havia declarado a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei n. 8.212/91 e que tal entendimento restou consagrado na Súmula Vinculante n. 8, sendo que, a partir de então, os fatos geradores ocorridos entre 01.1999 a 12.1999, 01.2000 a 12.2000 e 01.2001 a 12.2001 estariam extintos com fundamento nos termos dos artigos 156, inciso V e 173, inciso I do Código Tributário Nacional.

Na sequência, a empresa foi devidamente intimada da decisão de 1ª instância em 15.08.2008 (fls. 219) e entendeu por apresentar Recurso Voluntário de fls. 225/238, protocolado em 16.09.2008, sustentando, pois, as razões do seu descontentamento. E, aí, os autos foram encaminhados para este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF para que o presente Recurso seja apreciado.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Relator.

Verifico, inicialmente, que o presente Recurso Voluntário foi formalizado dentro do prazo a que alude o artigo 33 do Decreto n. 70.235/72 e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, daí por que devo conhecê-lo e, por isso mesmo, passo a apreciá-lo em suas alegações preliminares e meritórias.

Observe, de logo, que a empresa recorrente encontra-se por sustentar as seguintes alegações:

(i) Da decadência:

- Que o auto de infração foi lavrado em 13.11.2007, sendo que os fatos gerados dos períodos de 01.1999 a 09.1999, 11.1999, 12.1999, 03.2000 a 12.000, 03.2001 a 12.2001 e 01.2002 estariam decaídos, uma vez que a autoridade considerou o prazo de 10 anos nos termos do artigo 45, inciso I da Lei n. 8.212/91, o qual, aliás, foi declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, conforme se verifica do entendimento que restou fixado na Súmula Vinculante n. 8;
- Que a maior parte dos débitos que embasam a presente autuação estão fulminados pela decadência por força do artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional.

(ii) Da inaplicabilidade da multa:

- Que a multa aplicada no caso concreto é absolutamente ilegal e ainda que fosse aplicada em seu valor mínimo também seria descabida, sendo que a empresa agiu conforme à Lei e, portanto, não pode ser multada por suposta falta de correspondência entre os dados e que, além disso, deve-se destacar que a empresa sempre agiu com boa-fé e apresentou todos os documentos tais quais solicitados; e

- Que a multa, mesmo que tenha sido reduzida para 50% em relação às competências de 10.2001 e 03.2004 representa, ainda assim, verdadeiro excesso de exação, já que acaba punindo, de forma confiscatória, o contribuinte que age com evidente boa-fé.

(iii) Da necessidade de relevação da multa:

- Que a multa deve ser relevada nos casos em que não houve prejuízo à apuração das contribuições previdenciárias, nos termos do artigo 291, § 1º do Decreto 3.048/99, de modo que como há previsão de multa menos gravosa nas hipóteses em que a empresa é considerada como infratora primária, a multa menos gravosa é que deve ser aplicada no caso concreto.

(iv) Da exclusão dos sócios do procedimento administrativo:

- Que de acordo com o Relatório de Representantes Legais, os sócios encontram-se incluídos no polo passivo do presente auto de infração, sendo que as hipóteses de atribuição de responsabilidade encontram-se previstas nos artigos 134, inciso VII e 135, inciso III do Código Tributário Nacional, sendo que o caso concreto não se enquadra às hipóteses ali constantes.

(v) Da responsabilidade tributária:

- Que o artigo 13 da Lei n. 8.620/93 deve ser interpretado em conjunto com o comando encampado no artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional, que, aliás, por força do artigo 146, inciso III, alínea “b” da Constituição, apresenta natureza de Lei Complementar e, portanto, é hierarquicamente superior; e

- Que a solidariedade prevista no artigo 124, inciso II do Código Tributário é denominada solidariedade de direito e apenas tem validade e eficácia quando a Lei a estabelece, sem contar que a aplicação do artigo 13 da Lei n. 8.620/93 também fica prejudicada em razão dos artigos 42 e 117 da Lei n. 6.404/76, que disciplinam sobre as Sociedades por Ações.

Com base em tais alegações, a empresa recorrente que o presente recurso seja provido para que o acórdão recorrido seja reformado e, ao final, que seja declarada a nulidade do auto de infração.

Penso que seja mais apropriado examinar tais alegações em tópicos apartados.

1. Da decadência e da aplicação da Súmula CARF n. 148

De início, verifique-se que o Supremo Tribunal Federal, em Decisão Plenária, negou provimento aos Recursos Extraordinários n. 559.882, 559.943 e 560.626 e acabou declarando a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46, da Lei nº 8212/91 sob o entendimento de que apenas Lei Complementar pode dispor sobre prescrição e decadência em matéria tributária nos termos do artigo 146, III, “b” da Constituição Federal.

E na mesma Sessão Plenária realizada no dia 12.06.2008, o Supremo acabou editando a Súmula Vinculante n. 8, publicada no D.O.U. em 20.06.2008, nos termos do artigo 2º, § 4º da Lei n. 11.417/2006, conforme transcrevo abaixo:

“Súmula Vinculante 8

São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.”

A propósito, a extensão dos efeitos da aprovação de Súmula Vinculante são previstos no artigo 103-A da Constituição Federal, regulamentado pela Lei n. 11.417, de 19.12.2006. Confira-se:

“Constituição Federal de 1988

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.

1º A súmula terá por objetivo a validade, a interpretação e a eficácia de normas determinadas, acerca das quais haja controvérsia atual entre órgãos judiciários ou entre esses e a administração pública que acarrete grave insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos sobre questão idêntica.” (grifei).

A partir da publicação na imprensa oficial, todos os órgãos judiciais e administrativos ficam obrigados a acatarem o referido verbete sumular. Acrescente-se, ainda que o artigo 62, § 1º, inciso I e II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF prescreve que os conselheiros estão vedados de afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade, a não se que o crédito tributário esteja fundamentado em Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal e tenha sido objeto de decisão definitiva do Supremo sob o rito do artigo 543-B do Código de Processo Civil de 1973 ou de acordo com os artigos 1.036 a 1.041 do Novo Código de Processo Civil. Veja-se:

“Portaria MF n. 343, de 09 de junho de 2015

“**Art. 62.** Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

§ 1º O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal.

II – que fundamente crédito tributário objeto de:

a) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;

b) Decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária; (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016).”

A título de informação, note-se que, à época da publicação da Súmula Vinculante n. 8, foi editado o Parecer PGFN/CAT n. 1617/2008, aprovado pelo Ministro da Fazenda em 18.08.2008 estabelecendo as regras a serem observadas no que diz respeito ao prazo decadencial dos créditos previdenciários, podendo-se destacar, aqui, as o item 49, alíneas “d” e “e”, conforme transcrevo abaixo:

“Parecer PGFN/CAT n. 1617/2008

49. (omissis)

d) para fins de cômputo do prazo de decadência, não tendo havido qualquer pagamento, aplica-se a regra do art. 173, inc. I do CTN, pouco importando se houve declaração, contando-se o prazo do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; e

e) para fins de cômputo do prazo de decadência, tendo havido pagamento antecipado, aplica-se a regra do § 4º do art. 150 do CTN.”

Com o desiderato de explicitar o Parecer acima referido é que foi emitida a Nota Técnica PGFN/CAT n. 856/2008, a qual, aliás, dispõe que o prazo decadencial no que diz com o descumprimento de obrigações acessórias deve ser contado à luz do artigo 173, inciso I do Código Tributário Nacional, que dispõe o seguinte:

“Lei n. 5.172/66

Seção IV – Demais Modalidades de Extinção

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;”

A rigor, note-se que o crédito tributário ora em discussão decorre da aplicação de penalidade por descumprimento de obrigação acessória previdenciária. A regra decadencial aplicável em casos tais é aquela prevista no artigo 173, inciso I do Código Tributário Nacional, que dispõe que *“o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”*.

É nesse sentido que há muito vem se manifestando este Tribunal, conforme se pode observar das ementas transcritas abaixo:

“OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. DESCUMPRIMENTO. PENALIDADE. DECADÊNCIA.

A contagem do prazo decadencial para lançamento de obrigação tributária decorrente do descumprimento de obrigação acessória tem início no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

[...]

(Processo n. 10.680.725178/2010-99. Acórdão n. 2201-003.798. Conselheiro(a) Relator(a) Dione Jesabel Wasilewski. Publicado em 30.08.2007).

OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA. APLICAÇÃO DO ART. 173, INC. I, DO CTN.

[...]

2. O prazo decadencial para constituição de obrigações tributárias acessórias é de cinco anos e deve ser contado nos termos do art. 173, inciso I, do CTN, vez que, nesta hipótese, não há pagamento a ser homologado pela Fazenda Pública.

[...]

(Processo n. 10805.003553/2007-97. Acórdão n. 2402-006.520. Conselheiro Relator João Victor Ribeiro Aldinucci. Publicado em 22.10.2018).”

Corroborando essa linha de raciocínio, colaciono entendimento sumulado no âmbito deste Tribunal:

“Súmula CARE 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.”

Na hipótese dos autos, verifique-se que a autuação tem por objeto as competências de 01/1999 a 09/1999, 11/1999, 12/1999, 03/2000 a 12/2000, 03/2001 a 12/2001, 01/2002 a 12/2002, 01/2013 a 10/2003 e 01/2004 a 03/2004 (fls. 15), de modo que, de acordo com o artigo 173, inciso I do CTN, a contagem do prazo decadencial deve ser verificada nos seguintes termos:

- (i) Competências de 01.1999 a 09.1999 e 11.1999: o prazo decadencial começou a fluir em 1º de janeiro de 2000 e findar-se-ia em 31.12.2004;
- (ii) Competência de 12.1999: o prazo decadencial começou a fluir em 1º de janeiro de 2001, uma vez que a empresa poderia apresentar a respectiva GFIP até janeiro de 2000, e findar-se-ia, portanto, em 31.12.2005;
- (iii) Competências de 03.2000 a 11.2000: o prazo decadencial começou a fluir em 1º de 2001 e findar-se-ia, pois, em 31.12.2005;
- (iv) Competência 12.2000: o prazo começou a fluir apenas em 1º de janeiro de 2002, uma vez que a empresa poderia apresentar a respectiva GFIP até janeiro de 2001, e findar-se-ia, então, em 31.12.2006;
- (v) Competências de 03.2001 a 11.2001: o prazo decadencial começou a fluir em 1º de janeiro de 2002 e findar-se-ia em 31.12.2006;

- (vi) Competência de 12.2001: o prazo decadencial começou a fluir em 1º de janeiro de 2003, porquanto a empresa poderia apresentar a respectiva GFIP até janeiro de 2002, e findar-se-ia, pois, em 31.12.2007;
- (vii) Competências de 01.2002 a 11.2002: o prazo decadencial, aqui, começou a fluir em 1º de janeiro de 2003 e findar-se-ia apenas em 31.12.2007;
- (viii) Competência de 12.2002: o prazo decadencial começou a fluir em 1º de janeiro de 2004, tendo em vista que a GFIP poderia ser apresentada até janeiro de 2003, e findar-se-ia, portanto, em 31.12.2008;
- (ix) Competências de 01.2003 a 10.2003: o prazo decadencial começou a fluir em 1º de janeiro de 2004 e findar-se-ia, portanto, em 31.12.2008; e
- (x) Competências de 01.2004 a 03.2004: o prazo decadencial começou a fluir em 1º de janeiro de 2005 e findar-se-ia apenas em 31.12.2009.

Considerando, pois, que a notificação da autuação foi realizada em 13.11.2007, conforme se pode verificar das fls. 109 do *Termo de Encerramento de Ação Fiscal*, é de se reconhecer que apenas as competências de 01.1999 a 11.2001 foram atingidas pela decadência, nos termos do artigo 173, inciso I do Código Tributário Nacional, de modo que as competências de 12.2001 a 03.2004 devem ser mantidas.

2. Da multa aplicada e da inteligência da Súmula CARF n. 2

De fato, toda multa exerce a função de apenar o sujeito a ela submetido tendo em vista o ilícito praticado. É na pessoa do infrator que recai a multa, isto é, naquele a quem incumbia o dever legal de adotar determinada conduta e que, tendo deixado de fazê-lo, deve sujeitar-se à sanção cominada pela lei.

O descumprimento da legislação tributária ensejará, de plano, a aplicação de sanção, independente da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato. A suposta boa-fé da recorrente é, portanto, de todo irrelevante e, por isso mesmo, não tem o condão de anular a autuação, já que no campo das sanções tributárias a regra geral é que a culpa já é suficiente para a responsabilização do agente, sendo que a necessidade do dolo é que deve ser expressamente exigida, quando assim entender o legislador, tudo isso nos termos do que preceitua o artigo 136 do Código Tributário Nacional, cuja redação transcrevo abaixo:

“Lei n. 5.172/66

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.”

Parte da doutrina especializada dispõe que longe de estipular a responsabilidade objetiva o artigo 136 do CTN apenas dispensa a exigência de conduta dolosa como elemento

essencial da infração, mas não dispensa a culpa em quaisquer dos seus três graus (negligência, imperícia ou imprudência). É como pensa Leandro Paulsen¹:

“O art. 136 do CTN, ao dispor que a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável, dispensa o dolo como elemento dos tipos que definem as infrações tributárias. Não se requer, portanto, que o agente tenha a intenção de praticar a infração, bastando que haja com culpa. Esta (a culpa), por sua vez, é presumida, porquanto cabe aos contribuintes agir com diligência no cumprimento das suas obrigações fiscais. [...].” (grifei).

Mas há quem entenda que a responsabilidade elencada no artigo 136 do CTN é objetiva. É nesse sentido que dispõe Sacha Calmon Navarro Coêlho²:

“O ilícito puramente fiscal é, em princípio, objetivo. Deve sê-lo. Não faz sentido indagar se o contribuinte deixou de emitir uma fatura fiscal por dolo ou culpa (negligência, imperícia ou imprudência). De qualquer modo a lei foi lesada. De resto se se pudesse alegar que o contribuinte deixou de agir por desconhecer a lei, por estar obnubilado ou por ter-se dela esquecido, destruído estaria todo o sistema de proteção jurídica da Fazenda.” (grifei).

De toda sorte, quero deixar claro que nos termos do artigo 136 do Código Tributário Nacional, a responsabilidade por infrações à legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato, bastando, para tanto, a culpa em quaisquer dos seus três graus (negligência, imperícia ou imprudência). Quer dizer, as alegações no sentido de que a empresa sempre agiu de boa-fé e entregou todos os documentos tais quais solicitados são de todo irrelevantes à luz do referido artigo 136 do CTN.

A pessoa que, descumprindo o dever geral de diligência que se impõe a todos os integrantes da sociedade, incorre em infração por imprudência, negligência ou imperícia e, por isso mesmo, deve responder em razão da sua culpa. Ainda que não tenha pretendido infringir a legislação, tinha tanto o dever de cumpri-la, agindo de modo diverso, quanto a possibilidade de fazê-lo, de modo que responde, suportando as consequências da infração, por ter agido com açodamento, inconsequência, descuido, relaxamento, despreparo técnico ou inaptidão que caracterizam a já referida tríade “imprudência, negligência ou imperícia”.

Fixadas essas premissas iniciais, é de se reconhecer que a multa aqui analisada foi aplicada com base em dispositivos jurídicos válidos e vigentes à época da autuação, restando-se concluir, portanto, que a autoridade fiscal agiu em consonância com o ordenamento jurídico pátrio, ainda mais quando se sabe que lhe é defeso emitir qualquer juízo sobre a inconstitucionalidade ou ilegalidade de dispositivos legais ou infralegais até então vigentes e, sob tal justificativa, afastá-los da aplicação ao caso concreto, uma vez que a atividade de lançamento é vinculada e obrigatória nos termos do artigo 142, *caput* e parágrafo único do Código Tributário Nacional.

E ainda que assim não fosse, note-se que a alegação no sentido de que a multa aplicada é excessiva e acaba revelando caráter confiscatório fundamenta-se, implicitamente, no

¹ PAULSEN, Leandro. Direito Tributário: Constituição e Código e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 16. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, Não paginado.

² COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Teoria e Prática das Multas Tributárias. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, P. 55/56.

artigo 150, inciso IV da Constituição Federal e tem por escopo a inconstitucionalidade ou ilegalidade da medida, sendo que o próprio Decreto n. 70.235/72 veda que os órgãos de julgamento administrativo fiscal possam afastar aplicação ou deixem de observar lei ou decreto sob fundamento de inconstitucionalidade. Confira-se:

“Decreto n. 70.235/72

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.”

Em consonância com o artigo 26-A do Decreto n. 70.235/72, o artigo 62 do Regimento Interno - RICARF, aprovado pela Portaria MF n. 343 de junho de 2015, também prescreve que é vedado aos membros do CARF afastar ou deixar de observar quaisquer disposições contidas em Lei ou Decreto:

“PORTARIA MF Nº 343, DE 09 DE JUNHO DE 2015.

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.”

A Súmula CARF n. 2 também dispõe que este Tribunal não tem competência para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. Veja-se:

“Súmula CARF n. 2

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”

Tendo em vista que a fiscalização agiu em consonância com a legislação de regência e que, por outro lado, não cabe a este E. CARF se pronunciar sobre a inconstitucionalidade ou ilegalidade das normas tributárias vigentes, reafirmo que a aplicação da penalidade com fundamento nos artigos 32, inciso IV, § 5º da Lei n. 8.212/91³, combinado com os artigos 284, inciso II⁴ e 292, inciso I⁵ do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048/99 foi realizada corretamente e, portanto, a multa não pode ser afastada tal como pretende a empresa recorrente.

³ Cf. Lei n. 8.212/91. Art. 32. (omissis). Inciso IV. (omissis). § 5º A apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no parágrafo anterior.

⁴ Cf. Decreto n. 3.048/99. Art. 284. A infração ao disposto no inciso IV do caput do art. 225 sujeitará o responsável às seguintes penalidades administrativas: II - cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no inciso I, pela apresentação da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social com dados não correspondentes aos fatos geradores, seja em relação às bases de cálculo, seja em relação às informações que alterem o valor das contribuições, ou do valor que seria devido se não houvesse isenção ou substituição, quando se tratar de infração cometida por pessoa jurídica de direito privado beneficente de assistência social em gozo de isenção das contribuições previdenciárias ou por empresa cujas contribuições incidentes sobre os respectivos fatos geradores tenham sido substituídas por outras; e

⁵ Cf. Decreto n. 3.048/99. Art. 292. As multas serão aplicadas da seguinte forma: I - na ausência de agravantes, serão aplicadas nos valores mínimos estabelecidos nos incisos I e II e no § 3º do art. 283 e nos arts. 286 e 288, conforme o caso;

Em senda conclusiva, acrescenta-se, ainda, que também não há se falar na redução ou relevação da multa de acordo com o artigo 291, § 1º do Decreto n. 3.048/99, vigente à época da presente autuação, o qual dispunha o seguinte:

“Decreto n. 3.048/99

Art. 291. Constitui circunstância atenuante da penalidade aplicada ter o infrator corrigido a falta até a decisão da autoridade julgadora competente.

§ 1º A multa será relevada, mediante pedido dentro do prazo de defesa, ainda que não contestada a infração, se o infrator for primário, tiver corrigido a falta e não tiver ocorrido nenhuma circunstância agravante.”

A propósito, o referido dispositivo acabou sendo revogado pelo Decreto n. 6.727/2009, mas, ainda que assim não fosse, note-se apenas a título de informação, para que pudesse fazer jus ao benefício da redução da multa, a empresa deveria cumprir os três requisitos cumulativamente, quais sejam, (i) se fosse considerada como infratora primária, (ii) se tivesse corrigido a falta e (iii) não tivesse ocorrido em nenhuma circunstância agravante. Por isso mesmo, a alegação no sentido de que a multa deve ser revelada com base no artigo 291, § 1º não do Decreto n. 3.048/99 deve ser acolhida.

3. Da suposta responsabilidade tributária dos sócios e da aplicação da Súmula CARF n. 88

A propósito, verifique-se que a autoridade fiscal elaborou o *Relatório de Representantes Legais - REPLEG* de fls. 9 e indicou ali quais eram os sócios-gerentes da empresa recorrente. Decerto que a indicação ali realizada serve tão-somente para fins meramente informativos ou cadastrais, não sendo atribuída qualquer responsabilidade solidária ou subsidiária pelo lançamento aqui discutindo, até porque a fiscalização não demonstrou quaisquer das circunstâncias que comprovassem a atribuição de responsabilidade tributária à luz dos artigos 124, 134 e 135 do Código Tributário Nacional.

Além do mais, note-se que a autoridade judicante de 1ª instância já havia disposto claramente que a relação de representantes legais não tinha o escopo de incluir os sócios da empresa no polo passivo da obrigação tributária, conforme se pode verificar do trecho transcrito abaixo, extraído das fls. 204 e 206 do Acórdão recorrido:

“11.5. No entanto, e não obstante o entendimento acima exarado, a relação de representantes legais anexada pela fiscalização ilk) tem como escopo incluir os sócios da empresa no polo passivo da obrigação tributária, mas sim listar todas as pessoas físicas e jurídicas representantes legais do sujeito passivo e permitir que se cumpra o quanto estabelecido no inciso I do § 5º do art. 2º da Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980 (...).

[...]

11.8. Resta claro, portanto, que a responsabilidade pelos débitos previdenciários em relação aos sócios da Impugnante será sempre subsidiária em relação A empresa e solidária entre os mesmos, conforme dispõe o artigo 13 da Lei nº 8.620/93. Destarte, não se configura oportuno excluir os sócios do relatório de representantes legais nesta fase processual, sendo que suas responsabilidades serão apuradas no momento do eventual redirecionamento da execução fiscal.”

De toda sorte, o que deve restar claro é que a fiscalização previdenciária não atribuiu responsabilidade solidária ou subsidiária aos sócios-gerentes ao indicá-los no *Relatório de Representantes Legais - REPLEG*, pois tal documento é meramente informativo. A indicação ali realizada tem finalidade informativa ou cadastral.

É nesse sentido que há muito vem se manifestado este Tribunal, conforme se pode observar da ementa transcrita abaixo:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 05/03/2004 a 09/06/2004

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - AUTO DE INFRAÇÃO - APRESENTAÇÃO DE GFIP/GRFP COM INFORMAÇÕES INEXATAS EM RELAÇÃO AOS DADOS NÃO RELACIONADOS AOS FATOS GERADORES DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS

Constitui infração à legislação previdenciária a apresentação de GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

CO-RESPONSÁVEIS - A fiscalização previdenciária não atribui responsabilidade direta aos sócios, apenas elenca no relatório fiscal, quais seriam os responsáveis legais da empresa para efeitos cadastrais.

[...]

(Processo n. 44021.000164/2007-49. Acórdão n. 2401-00.810. Conselheiro Relator Marcelo Freitas de Souza Costa. Publicado em 03.12.2009).”

A propósito, esse entendimento é objeto da Súmula Vinculante CARF n. 88, cuja redação transcrevo a seguir:

“Súmula CARF nº 88

A “Relação de Co-Responsáveis – CORESP”, o “Relatório de Representantes Legais – RepLeg” e a “Relação de Vínculos –VÍNCULOS”, anexos a auto de infração previdenciário lavrado unicamente contra pessoa jurídica, não atribuem responsabilidade tributária às pessoas ali indicadas nem comportam discussão no âmbito do contencioso administrativo fiscal federal, tendo finalidade meramente informativa. (**Vinculante**, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).”

Por essas razões, não há que se falar na atribuição de responsabilidade solidária ou subsidiária dos sócios-gerentes indicados no *Relatório de Representantes Legais - REPLEG* de fls. 9, uma vez que tal documento não tem o condão de atribuir responsabilidade às pessoas ali indicadas e apresenta natureza meramente informativa.

Conclusão

Por todo o exposto e por tudo que consta nos autos, conheço do presente Recurso Voluntário e entendo por acolher a preliminar de decadência para declarar a extinção parcial do crédito tributário até a competência de 11.2001. No mérito, entendo por negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega