



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 15983.000963/2008-20
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2402-009.855 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de maio de 2021
Recorrente BURGER COMÉRCIO DE ROUPAS LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/05/2003

MULTA ISOLADA PREVIDENCIÁRIA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DECADÊNCIA.

No lançamento de multa isolada previdenciária por descumprimento de obrigação acessória, aplica-se o art. 173, I do CTN para a determinação do termo inicial do prazo decadencial.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. APRESENTAÇÃO DA GFIP COM DADOS NÃO CORRESPONDENTES AOS FATOS GERADORES DAS CONTRIBUIÇÕES. CONEXÃO COM OS PROCESSOS RELATIVOS ÀS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS PRINCIPAIS.

Tratando-se de autuação decorrente do descumprimento de obrigação tributária acessória vinculada à obrigação principal, deve ser replicado, no julgamento do processo relativo ao descumprimento de obrigação acessória, o resultado do julgamento do processo atinente ao descumprimento da obrigação tributária principal, que se constitui em questão antecedente ao dever instrumental.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso voluntário, e, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, dar-lhe provimento parcial para excluir da base de cálculo da multa aplicada, nos termos do voto do redator, as contribuições referentes às competências até 08/2003, inclusive, canceladas no processo 15983.000950/2008-51. Vencidos os Conselheiros Luís Henrique Dias Lima (relator), Márcio Augusto Sekeff Salle, Francisco Ibiapino Luz e Denny Medeiros da Silveira, que negaram provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Gregório Rechmann Junior.

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Luís Henrique Dias Lima – Relator

(documento assinado digitalmente)

Gregório Rechmann Junior – Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros Marcio Augusto Sekeff Sallem, Gregorio Rechmann Junior, Luis Henrique Dias Lima, Renata Toratti Cassini, Rafael Mazzer de Oliveira Ramos, Francisco Ibiapino Luz, Ana Claudia Borges de Oliveira, Denny Medeiros da Silveira (Presidente).

Relatório

Cuida-se de recurso voluntário em face de decisão de primeira instância que julgou improcedente a impugnação e manteve o crédito tributário constituído em **26/09/2008** mediante o Auto de Infração (AI) – DEBCAD 37.178.808-0 – valor R\$ 12.969,39 – com fulcro em descumprimento de dever instrumental consubstanciado em apresentação de GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, conforme previsto na Lei n. 8.212, de 1991, art. 32, IV e § 5º., acrescentado pela Lei n. 9.528/1997, c/c art. 225, IV e § 4º., do Decreto n. 3.048/1999, conforme discriminado no relatório fiscal.

Cientificada da decisão de primeira instância em **25/05/2010**, a Impugnante, agora Recorrente, interpôs recurso voluntário em **23/06/2010**, aduzindo, em apertada síntese, preliminarmente, nulidade do processo fiscal por vício formal – pressupostos de validade – cerceamento de defesa; prejudicial de decadência; e, no mérito, que no procedimento fiscal (relatório, levantamento, fundamentação, dispositivo, etc.) falta o principal requisito para validade do auto de infração, ou seja, o ato administrativo que determinou a exclusão da opção do SIMPLES, fatos e objeto constitutivos da pretensão de tributar; e caráter confiscatório da multa aplicada.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Luís Henrique Dias Lima, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos do Decreto n. 70.235/1972, portanto, dele conheço.

Passo à análise.

Por bem contextualizar este contencioso, resgato o relatório da decisão recorrida:

Trata-se de Auto de Infração emitido tendo em vista que a empresa em referência, de acordo com o Relatório Fiscal da Infração de fls. 11/13, deixou de informar nas Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informações à Previdência Social — GFIP todas as contribuições previdenciárias devidas, sendo que não foram informados a parte referente aos 20% de empresa, 1% de RAT e 20% de autônomos e Pro Labore, no período de 06/2003 a 12/2004, o que constitui infração conforme art. 32, IV e §§ 3º e 5º da Lei nº 8.212/91, acrescentado pela Lei nº 9.528/97, combinado com o art. 225, IV, § 4º do Decreto nº 3.048/99.

Consta ainda que não constam Autos de Infração em ação fiscal anterior, bem como não ocorreram outras circunstâncias agravantes. A multa aplicada foi de R\$12.969,39 (Doze mil, novecentos e sessenta e nove reais e trinta e nove centavos), conforme descrito no Relatório Fiscal da Aplicação da Multa, com consolidação em 24/09/2008.

Consta ainda do Relatório Fiscal que a opção pelo Simples foi considerada pela Receita Federal a partir de 01/2005, sendo que no período de 01/2003 a 12/2004 a empresa não preencheu os requisitos para seu enquadramento.

Esclarece ainda o Relatório que a informação indevida altera o valor das contribuições consideravelmente, pois em razão disso a empresa fica responsável apenas pelo valor das contribuições descontadas dos segurados, visto que os optantes pelo Simples têm as contribuições patronais substituídas. De 01/2003 a 05/2003 a infração foi capitulada no Código de Fundamentação Legal — CFL 69 (Auto de Infração nº 37.178.807-2), e quanto às competências de 06/2003 a 12/2004 em razão das alterações previstas no Decreto nº 4.729/2003, as informações incorretas nos campos da GFIP foram incluídas entre as infrações capituladas no CFL 68 (este Auto de Infração), o que resultou na divisão da multa em dois Autos de Infração distintos.

A multa aplicada é aquela prevista no art. 32, § 5º da Lei nº 8.212/91, acrescentados pela Lei nº 9.528/97, e no art. 284, II e art. 373 do Decreto nº 3.048/99.

O contribuinte contestou o lançamento através do instrumento de fls. 17/29, descrevendo sucintamente os fatos, requerendo o arquivamento do Auto de Infração, e alegando em síntese o seguinte:

A fiscalização compareceu à empresa trazendo consigo o Auto de Infração em apreço impresso e pronto, lavrado fora do estabelecimento da autuada, em desacordo com o art. 10 do Decreto nº 70.235/72.

O procedimento fiscal não guarda conformidade com as normas que regem os atos administrativos vinculados, pois a fiscalização não indica a existência de desenquadramento ou o Ato Declaratório que excluiu a empresa do Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES. O procedimento adotado afronta o princípio do contraditório e da ampla defesa, criando receitas fictícias com base em GFIP e códigos se era optante ou não pelo Simples, além de "ofensa direta ao art. 150, IV da Constituição Federal, confisco a exigência de um tributo indevido". Desta forma, o ato apresenta-se viciado.

O crédito relativo aos fatos geradores ocorridos de 06 a 09/2003 não foi regularmente constituído, visto que seu lançamento ultrapassou o prazo decadencial de cinco anos, nos termos do art. 150 e parágrafos do Código Tributário Nacional — CTN. Assim, "as multas aplicadas sobre fatos geradores, Contribuições não declaradas em GFIP, período de 06/2003 a 09/2003, alcançada pela decadência, bem como os respectivos acessórios e encargos correspondentes (multa e juros de mora), devem ser excluídos do auto de infração".

A alegação da fiscalização de que a opção pelo Simples apenas foi considerada pela Receita Federal a partir de 01/2005, e que durante 01/2003 a 12/2004 a empresa não preencheu os requisitos para seu enquadramento não procede, haja vista que:

somente em agosto de 2003 a impugnante foi comunicada que estava excluída do Simples;

o desenquadramento ocorreu em 08/2003 e seus efeitos a partir de 31/12/2001;

não houve informação prévia para que a empresa pudesse impugnar a decisão;

A impugnante ficou impedida de fazer a opção referente ao ano calendário de 2004.

Ademais o procedimento foi imotivado e sem fundamento, pois não demonstrou a origem do débito apurado, os dispositivos legais e sua fundamentação legal.

A impugnante nunca deixou de cumprir com suas obrigações fiscais como optante do Simples, pois conforme relatórios as contribuições foram recolhidas de acordo com o regime simplificado. Assim, a autuação fiscal não guarda conformidade com a legislação e a verdade jurídica e contábil-fiscal, devendo todo o procedimento fiscal ser nulo, por desvio de finalidade.

Além disso, falta no Auto de Infração fatos e objetos constitutivos da pretensão de tributar, pois não há informações por que a empresa está impedida de integrar o regime jurídico simplificado. Assim, a multa aplicada é exacerbada pois a impugnante não cometeu nenhuma infração ou penalidade. E ainda que haja infração ou penalidade, a multa deve ser dosimetrada, não se podendo merecer a multa de 100% sobre os valores de contribuições não declaradas, restando claro que o valor aplicado como multa tem característica de confisco, ofendendo a Constituição Federal.

Requer enfim o arquivamento do Auto de Infração, protestando pela apresentação de todas as provas em direito admitidas.

No julgamento de primeira instância a DRJ decidiu pela improcedência da impugnação e manteve integralmente o crédito tributário.

No recurso voluntário, a Recorrente aduz, preliminarmente, nulidade do processo fiscal por vício formal – pressupostos de validade – cerceamento de defesa; prejudicial de decadência; e, no mérito, que no procedimento fiscal (relatório, levantamento, fundamentação, dispositivo, etc.) falta o principal requisito para validade do auto de infração, ou seja, o ato administrativo que determinou a exclusão da opção do SIMPLES, fatos e objetos constitutivos da pretensão de tributar; e caráter confiscatório da multa aplicada.

Pois bem.

Perante a segunda instância, a Recorrente reitera, em linhas gerais, os argumentos esgrimidos na impugnação, sem aduzir novas razões de defesa perante a segunda instância, utilizo-me do permissivo regimental do art. 57, § 3º, do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF n. 343, de 09 de junho de 2015, para confirmar e adotar as razões de decidir da decisão recorrida:

[...]

Com relação ao desenquadramento da impugnante do Simples, na verdade a fiscalização foi clara sobre a empresa não estar neste regime no período da autuação, quando mencionou em seu Relatório, no item 2, o seguinte: "A opção pelo SIMPLES apenas foi considerada pela Receita Federal a partir de 01/2005, sendo que no período de 01/2003 a 12/2004, a empresa não preencheu os requisitos para seu enquadramento".

Ora, a partir desta informação entende-se perfeitamente o motivo da autuação: deixar a empresa de informar nas GFIP's todas as contribuições previdenciárias devidas, ou seja, os 20% de empresa, 1% de RAT e 20% de autônomos e Pro Labore. A falta dessa informação ocorreu, conforme se lê ainda do Relatório Fiscal mais adiante, em razão do seguinte: "A empresa elaborou as Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informações à Previdência Social — GFIP e entregou na rede bancária com preenchimento de campo incorreto, relativo a opção pelo imposto simplificado SIMPLES (Lei nº 9.317 de 05/12/96).

Informou no campo próprio, relativo aos esclarecimentos referentes a tratar-se ou não de empresa optante pelo SIMPLES — (código 02 — empresas optantes), quando o correto seria (código 01 — empresas não optantes)". Portanto, o fundamento da autuação restou claro no processo.

Quanto à descrição sobre o Ato Declaratório Executivo de Exclusão, a própria impugnante o recebeu quando de sua exclusão, não havendo necessidade de menção a este fato para a compreensão do ocorrido. E tanto isso não cerceou o direito de defesa da impugnante, que na própria peça impugnatória é feita a descrição no seu item 21 que em agosto de 2003 a empresa foi comunicada que estava excluída do regime do Simples.

De fato foi emitido o Ato Declaratório Executivo DRF/STS, nº 474464, de 07/08/2003 (doc. fl. 53), o qual foi por ela recebido em 2610812003, conforme cópia do A.R. — Aviso de Recebimento nº 131405547, juntada à fl. 50. Assim, a impugnante, como

informou a fiscalização, não se encontrava no Simples no período do lançamento (de 01/2003 a 12/2004), em vista do efeito do seu desenquadramento ter ocorrido a partir de 01/01/2002. E esta decisão lhe havia sido formalmente informada. Portanto, correto o procedimento fiscal, não cabendo arguição de confisco ou cobrança de tributo indevido, primeiro porque a autuação baseou-se na legislação pertinente, conforme descrito no Auto de Infração, e segundo porque não se trata de cobrança de tributo, mas de autuação por descumprimento de obrigação acessória.

E quanto à arguição de que não houve informação prévia para que a empresa pudesse impugnar a decisão, não é o que se observa da leitura do Ato Declaratório Executivo que formalizou a exclusão, que menciona expressamente no seu art. 3º o seguinte:

Poderá o contribuinte, dentro do prazo de trinta dias contados a partir da data do recebimento deste Ato, manifestar sua inconformidade, por escrito, nos termos do Decreto nº 70.235, de 7 de março de 1972, e suas alterações posteriores, relativamente à exclusão do Simples, ao Delegado da Receita Federal de sua Jurisdição, por meio do formulário Solicitação de Revisão da Exclusão do Simples (SRS), disponível na página da Secretaria da Receita Federal na Internet (www.receitafazenda.gov.br/publicojornal/srs.rtf), ou em suas unidades, assegurados o contraditório e a ampla defesa.

Assim, caso o contribuinte não tivesse concordado com a decisão, foi-lhe dado prazo para apresentar sua manifestação de inconformidade. Tal porém não ocorreu, conforme verificado nos sistemas informatizados da RFB (fl. 52). Portanto, não tem fundamento a argumentação da impugnante de que "A alegação da Agente Fiscal de que a opção pelo SIMPLES feita pela empresa apenas foi considerada pela Receita Federal a partir de 01/2005, e que durante o período de 01/2003 a 12/2004 a empresa não preencheu os requisitos para seu enquadramento".

Com relação à discussão quanto aos fatos geradores ocorridos de 06 a 09/2003 terem ultrapassado o prazo decadencial do art. 150 e parágrafos do Código Tributário Nacional — CTN, deve-se observar as ponderações que se seguem.

Como já visto anteriormente o presente Auto de Infração foi lavrado por infração ao disposto no art. 32, IV, §§ 3º e 5º da Lei nº 8.212/91. Cuida-se, portanto, de descumprimento de uma obrigação tributária "acessória", definida pelo § 2º do art. 113 do CTN como a que "tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos".

Quer dizer, o caso sob exame não se coaduna com a disciplina do art. 150 do CTN, que assim dispõe:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Certamente não se dirá que esse § 4º tem vida independente do *caput* e demais parágrafos do artigo em comento, donde conclui-se que o termo inicial da contagem do

prazo de decadência nele estabelecido — data da ocorrência do fato gerador — somente se aplica ao chamado lançamento *por homologação*, "que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa".

Ora, o dever de *informar mensalmente dados relacionados a fatos geradores, base de cálculo e valores devidos de contribuições previdenciárias* é algo enormemente diverso do dever de antecipar o pagamento do tributo sem prévio exame da autoridade administrativa. O primeiro corresponde a uma obrigação acessória, ou seja, a uma obrigação de fazer (prestação positiva); o segundo, a uma obrigação principal, definida pelo CTN como a que "surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente" (§ 2º do art. 113).

Maior diferenciação entre uma e outra das obrigações em tela é desnecessária, seja por não se tratar de matéria controversa nos autos, seja porque a literalidade dos dispositivos legais acima reproduzidos basta para evidenciar que o objeto do dever instituído no art. 32, IV, §§ 3º e 5º da Lei nº 8.212/91 é inconfundível com o de que cuida o art. 150 do Código Tributário, significando isto que o primeiro desses deveres não se submete à disciplina aplicável ao segundo.

Logicamente, desta óbvia ilação também se conclui que jamais haverá lançamento por homologação no tocante às chamadas obrigações acessórias, mas tão somente lançamento de ofício — e, pois, um ato privativo da administração fazendária —, destinado a constituir o crédito relativo à penalidade pecuniária a que alude o § 3º do art. 113 do CTN.

Por fim, como derradeira conclusão desse encadeamento lógico, o prazo de que o Fisco dispõe para a prática do ato administrativo referido no parágrafo anterior não pode ser o do § 4º do art. 150, mas o do inciso I do art. 173, ambos do Código de 1966. Em suma, o prazo cujo termo inicial é o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado".

Diante destas considerações, tendo-se em vista que a ciência do Auto de Infração se deu em **26/09/2008**, que as competências da autuação vão de 06/2003 a **12/2004**, e levando-se em conta ainda que o prazo para a entrega da GFIP se dá até o dia sete do mês seguinte àquele a que se referirem as informações (art. 225, § 2º do Decreto no 3.048/99), pela contagem de prazo com base no mencionado inciso 1, do art. 173, do CTN, as infrações correspondentes a todas as competências da autuação **não foram alcançadas pela decadência**, estando o crédito tributário correspondente devidamente constituído.

Com relação ao questionamento da impugnante sobre a motivação e a fundamentação do procedimento fiscal, com já visto, observa-se da leitura do processo que a origem da autuação e os dispositivos legais que a embasaram estão devidamente descritas no Relatório Fiscal da Infração e no Relatório Fiscal da Aplicação da Multa, não procedendo portanto as alegações propostas.

E quanto à argumentação de que a impugnante nunca deixou de cumprir com suas obrigações fiscais como optante do Simples, a autuação foi efetuada exatamente porque, como já visto, houve o enquadramento indevido da empresa como optante, quando na realidade ela não era mais considerada incluída no regime simplificado. Portanto, a autuação, ao contrário do que é afirmado, está de acordo com a legislação descrita pela fiscalização.

Com relação ao argumento da impugnante sobre a necessidade de se mencionarem os motivos por que a empresa está impedida de estar incluída no Simples, não cabe neste processo este tipo de discussão, uma vez que ele deveria ter sido apresentado quando do recebimento do Ato Declaratório, no qual foi aberto prazo para manifestação de inconformidade quanto a esta exclusão, conforme visto anteriormente. O presente processo discute apenas a autuação descrita no Relatório Fiscal relativamente ao preenchimento de campo incorreto na GFIP, tendo já como pressuposto o não

enquadramento da impugnante no regime do Simples, conforme anteriormente decidido em outra instância administrativa, de acordo com o ADE nº 474464/2003.

Quanto à multa, ela obedeceu estritamente às normas que definem sua aplicação para esta situação, conforme legislação descrita nos autos, não podendo a fiscalização furtar-se à sua aplicação, tendo em vista o seu ato vinculado. Assim, diante do princípio da legalidade, não há que se questionar como confiscatório o procedimento que seguiu estritamente os parâmetros da Lei.

Ainda quanto à multa aplicada, deve-se observar que com o advento da Medida Provisória nº 449, de 03/12/2008, convertida na Lei nº 11.941, de 27/05/2009, alterou-se o regime de aplicação da multa aqui discutida, devendo ser aplicada a legislação mais benéfica ao contribuinte de acordo com o artigo 106, inciso II, "c", do Código Tributário Nacional (CTN), conforme orientação contida no Parecer PGFN/CAT nº 433/2009, comparando-se a multa imposta pela legislação vigente à época da ocorrência do fato gerador e a imposta pela legislação superveniente.

No entanto, eventuais modificações decorrentes das alterações legislativas supracitadas, tendo em vista a conexão existente com os processos em que foram lançadas as obrigações tributárias principais, serão realizadas no momento do pagamento/parcelamento, conforme recentemente disciplinado pela Portaria PGFN/RFB nº 14, de 04/12/2009, publicada no DOU 08/12/2009.

[...]

Acrescente-se, por oportuno, quanto à decadência, o enunciado prescritivo 148 de Súmula CARF, de natureza vinculante, ao dispor que, 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.

Outrossim, importa esclarecer que a multa aplicada obedeceu ao comando de norma cogente, conforme consta do relatório fiscal:

[...]

7. Multa aplicada no valor de R\$ 313,72 (trezentos e treze reais e setenta e dois centavos), de acordo com a Lei 8.212/91, art. 32, parágrafo 6º, acrescentado pela Lei 9.528/97 e Regulamento da Previdência Social — RPS, aprovado pelo Decreto 3.048/99, art. 284, inciso III e art. 373.

8. A multa corresponde a 5% do valor mínimo (R\$ 1.254,89), por campo incorreto informado na GFIP. A empresa informou incorretamente o campo referente à opção pelo SIMPLES no período de 01/2003 a 05/2003 (05 competências), o que corresponde a 05 ocorrências no valor R\$ 62,74 (5% do valor mínimo de R\$ 1.254,89 - atualizado pela Portaria Interministerial MPS/MF nº 77 de 11/03/08), resultando na multa de R\$ 313,72, conforme Quadro Demonstrativo anexo.

[...]

Destarte, não há que se falar de seu caráter confiscatório, a teor do Enunciado 2 de Súmula CARF, *verbis*:

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

Impende ainda ressaltar que, a teor da Portaria Conjunta PGFN/RFB n. 14/2009 e da Instrução Normativa RFB n. 971/2009, no momento do pagamento ou do parcelamento do débito pelo contribuinte, o valor das multas aplicadas será analisado e os lançamentos, se necessário, serão retificados, para fins de aplicação da penalidade mais benéfica, nos termos da alínea "c" do inciso II do art. 106 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN).

Nesse mesmo sentido, temos o Enunciado 119 de Súmula CARF, de natureza vinculante, *verbis*:

No caso de multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, associadas e exigidas em lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, a retroatividade benigna deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos geradores, com a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Isto posto, voto por conhecer do recurso voluntário e negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Luís Henrique Dias Lima

Voto Vencedor

Conselheiro Gregório Rechmann Junior, Redator Designado.

Em que pese as bem fundamentadas razões de decidir do voto do ilustre relator, peço *vênia* para delas discordar, pelas razões a seguir expostas.

Conforme exposto no relatório supra, trata-se, o presente caso, de autuação fiscal em decorrência de descumprimento de obrigação acessória consubstanciada no dever de informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, por intermédio de documento a ser definido em regulamento, dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS.

Verifica-se, pois, que o caso ora em análise é uma decorrência do descumprimento da própria obrigação principal: fatos geradores da contribuição previdenciária.

Assim, deve ser replicado ao presente julgamento, relativo ao descumprimento de obrigação acessória, os resultados do julgamento do processo atinente ao descumprimento da obrigação tributária principal, que se constitui em questão antecedente ao dever instrumental.

Pois bem!

O dispositivo do Acórdão nº 2402-009.853, referente ao julgamento do susodito PAF nº 15983.000950/2008-51, informa o seguinte resultado daquele julgado:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso voluntário, não se conhecendo da alegação de que a multa de ofício de 75% teria caráter confiscatório, uma vez que tal alegação não foi levada ao conhecimento e à apreciação da autoridade julgadora de primeira instância, representando inovação recursal, e, na parte conhecida do recurso, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, acolher parcialmente a prejudicial de decadência, cancelando-se o lançamento até a competência 08/2003, inclusive, nos termos do voto do redator. Vencidos os Conselheiros Luís Henrique Dias Lima (relator), Márcio Augusto Sekeff Sallem, Francisco Ibiapino Luz e Denny Medeiros da Silveira, que não acolheram a prejudicial de decadência, e, no mérito, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Gregório Rechmann Junior.

Neste esboço, considerando que a base de cálculo da multa aplicada no presente lançamento corresponde a 100% da contribuição não declarada (observado o limite legal) e lançada no processo referente ao descumprimento da obrigação principal e que, no referido processo, os valores lançados até a competência de 08/2003 (inclusive) foram cancelados em face do transcurso do lustro decadencial ao qual o Fisco está adstrito para efetuar o lançamento, deve ser dado provimento parcial ao recurso voluntário, cancelando-se a multa aplicada em relação às competências até 08/2003 (inclusive), conforme restou decidido no julgamento do PAF principal.

Sobre o tema em análise, cumpre destacar que este relator compartilha do entendimento já manifestado pelo Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci em diversos julgados deste colegiado, nos seguintes termos:

A propósito da decadência, muito embora, nas obrigações acessórias, não haja pagamento a ser homologado pelo Fisco, sendo aplicável o art. 173, inc. I, do CTN (vide acórdão 2402-005.9001, julgado em 01/08/2017), e não o art. 150 § 4º, fato é que, como se reconheceu a decadência de parte das obrigações principais nos PAFs encimados, haverá repercussão neste lançamento, pois a multa lançada neste Auto de Infração é de 100% da contribuição não declarada, ainda que observado o limite mensal máximo previsto no inc. II do art. 284 do RGPS.

Isto é, não se está acolhendo a decadência ventilada no recurso interposto neste PAF, mas sim os reflexos da decadência declarada nos PAFs conexos.

Na dicção do § 2º do art. 113 do CTN, 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 inextinguível doutrina do professor Luciano Amaro² 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.

Logo, a contagem do prazo da obrigação instrumental segue uma regra distinta da obrigação principal, podendo-se afirmar que o prazo decadencial para constituir obrigações acessórias é contado na forma do inc. I do art. 173 do CTN (do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado).

¹ [...]

OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA. APLICAÇÃO DO ART. 173, INC. I, DO CTN. COMPETÊNCIA DEZEMBRO. TERMO INICIAL QUE CORRESPONDE AO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO EFETUADO. SÚMULA CARF 101.

1. 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.

2. Conforme preleciona a Súmula CARF 101, "na hipótese de aplicação do art. 173, inciso I, do CTN, o termo inicial do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado".

(CARF, Recurso Voluntário, Acórdão 2402-005.900, PAF 10803.720154/2012-71, sessão de 04/07/2017, relator João Victor Ribeiro Aldinucci, por unanimidade)

² AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 14. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 249.

Registre-se, pela sua importância que, conforme exposto no excerto supra transcrito, que não se trata de reconhecer a ocorrência da decadência no caso em análise em face do reconhecimento do lustro decadencial nos autos do PAF principal. Não é isso!

O que se defende é a extinção do crédito tributário – no presente caso, até a competência de 08/2003, inclusive – **em face da extinção da sua base de cálculo**, a qual foi apurada e cancelada no processo principal, sendo irrelevante, no entendimento deste relator, os motivos que ensejaram o cancelamento da autuação naquele outro processo.

Longe de serem meras ilações deste relator, o entendimento aqui defendido está em perfeita consonância, por exemplo, com o racional da aplicação da multa isolada prevista no § 17, do art. 74, da Lei nº 9.430/96.

De acordo com o referido dispositivo, será aplicada multa isolada de 50% sobre o valor objeto de declaração de compensação não homologada.

Pois bem!

O § 18 do mesmo art. 74, por sua vez, estabelece que, no caso de apresentação de manifestação de inconformidade contra a não homologação da compensação, fica suspensa a exigibilidade da multa de ofício de que trata o § 17, **ainda que não impugnada essa exigência**

Observe-se que, mesmo no caso de não ser apresentada impugnação contra o lançamento da multa isolada em questão, sua exigibilidade restará suspensa na hipótese de o contribuinte ter apresentado manifestação de inconformidade contra o despacho decisório que não homologou (ou homologou parcialmente) a sua compensação.

E o porque disto (suspensão da exigibilidade da multa isolada)?

Porque o débito não homologado (que corresponde à base de cálculo da multa em análise) não é definitivo.

De fato, se o contribuinte, em uma situação hipotética, teve um débito não homologado no valor de R\$ 1.000,00, referido montante será a base de cálculo para a aplicação da multa isolada no percentual de 50%. Ocorre que, com a apresentação de eventual manifestação de inconformidade, o débito não homologado pode passar a ser, por exemplo, de R\$ 600,00 ou, até mesmo, ser integralmente homologado, hipóteses nas quais a referida multa seria reduzida ou extinta, respectivamente.

Neste contexto, conforme já exposto linhas acima, voto por cancelar o lançamento fiscal até a competência de 08/2003, inclusive, em face da extinção da sua base de cálculo, a qual foi apurada e cancelada no processo principal (PAF nº 15983.000950/2008-51).

(documento assinado digitalmente)

Gregório Rechmann Junior