



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 18050.003946/2008-63
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-009.996 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 7 de junho de 2021
Recorrente TÉRMICA AR CONDICIONADO LTDA ME.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/12/1999 a 31/12/1999, 01/12/2000 a 31/12/2000, 01/12/2001 a 31/12/2001, 01/12/2002 a 31/12/2002, 01/06/2000 a 31/05/2003, 01/08/2003 a 31/08/2003, 01/02/2004 a 30/06/2005, 01/08/2005 a 31/08/2008, 01/10/2005 a 31/12/2005

DECADÊNCIA. ENUNCIADO DE SÚMULA VINCULANTE nº 8 DO STF. OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. APLICAÇÃO ART. 173, I DO CTN. ENUNCIADO DE SÚMULA CARF Nº 148.

De acordo com o enunciado de súmula vinculante nº08, do STF, os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/1991 são inconstitucionais, devendo prevalecer, no que diz respeito à contagem do prazo de decadência e prescrição de contribuições à Seguridade Social, as disposições do Código Tributário Nacional.

Sujeitam-se ao regime referido no art. 173 do CTN os procedimentos administrativos de constituição de créditos tributários decorrentes do descumprimento de obrigações instrumentais, uma vez que tais créditos tributários decorrem sempre de lançamento de ofício, jamais de lançamento por homologação, circunstância que afasta a incidência do preceito estampado no § 4º do art. 150 do CTN.

O prazo de decadência para constituir as obrigações tributárias instrumentais relativas às Contribuições à Seguridade Social é de cinco anos, regido pelo art. 173, I do CTN, ainda que se verifique pagamento antecipado da obrigação principal correlata ou que esta tenha sido fulminada pela decadência com base no art. 150, § 4º, do CTN, a teor do que dispõe o enunciado de súmula CARF de nº 148, de teor vinculante.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, or unanimidade de votos, em acolher parcialmente a prejudicial de decadência, cancelando-se a multa referente às competências até 11/2000, inclusive, e, no mérito, em negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Renata Toratti Cassini - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ana Cláudia Borges de Oliveira, Denny Medeiros da Silveira, Francisco Ibiapino Luz, Gregório Rechmann Junior, Luís Henrique Dias Lima, Marcio Augusto Sekeff Sallem, Rafael Mazzer de Oliveira Ramos e Renata Toratti Cassini

Relatório

Por bem descrever os fatos até o julgamento em primeira instância, adoto o relatório da decisão recorrida, abaixo transcrito:

DA AUTUAÇÃO

Trata-se de Auto de Infração lavrado por ter a empresa supra mencionada apresentado Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações a Previdência Social - GFIP com informações inexatas, incompletas ou omissas de dados não relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária, infringindo desta forma o disposto no art. 32, IV, parágrafo 6º da Lei 8.212 de 24 de julho de 1991.

2. Conforme Relatório Fiscal (fls. 04 e 05), a empresa deixou de informar o décimo terceiro salário nas competências 12/1999, 12/2000, 12/2001 e 12/2002. Em 12/1999, a empresa deveria ter retificado os campos "Valor devido à Previdência" e "Contribuição descontada do empregado", incluindo os valores devido e descontado da competência 13, conforme Instrução Normativa IN INSS/DC nº 04 de 30/11/99. Nas outras competências, a empresa deveria ter preenchido os campos "declaração para o INSS — competência 13 — contribuição descontada dos segurados" e "declaração para o INSS — competência 13 - valor devido à Previdência Social" com os valores correspondentes ao décimo terceiro salário.

3. Além disso, a empresa deixou de preencher o campo "valor da retenção" referente à retenção de onze por cento do valor bruto da nota fiscal de prestação de serviços de que trata o art. 31 da Lei 8.212/91 nas competências de 06/2000 a 05/2003 e 08/2003. Nas competências compreendidas entre 02/2004 a 06/2005, 08/2005 e 10/2005 a 12/2005, o campo "retenção" foi preenchido incorretamente, conforme demonstrado na planilha às fls. 09 a 18.

4. A multa foi aplicada no valor de R\$ 2.602,80 (dois mil, seiscentos e dois reais e oitenta centavos), com base no artigo 32, IV, § 6º da Lei 8.212/91 e artigo 284, III do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto 3.048/99, correspondendo a 5% (cinco por cento) do valor mínimo por ocorrência, limitado aos valores previstos no inciso I do mesmo artigo, em função do número de segurados da empresa, conforme demonstrado no Relatório Fiscal da Multa Aplicada (fls. 06 a 08). O valor mínimo considerado foi o estabelecido pela Portaria MPS nº 119 de 18/04/2006, vigente à época da lavratura.

5. Não ficaram configuradas as circunstâncias agravantes nem a atenuante previstas, respectivamente, nos artigos 290 e 291 do RPS, aprovado pelo Decreto 3.048/99.

DA IMPUGNAÇÃO

6. Cientificada da autuação em 31/05/2006 (fls. 01), a empresa apresentou defesa em 16/06/2006 (fls. 36 a 948), solicitando a relevação da multa aplicada, tendo em vista o cumprimento de parte das exigências. Encontram-se anexos cópia do Contrato Social e alterações e cópias de GFIPs.

A Delegacia da Receita Previdenciária de Salvador julgou procedente a autuação, em decisão assim ementada:

AUTO DE INFRAÇÃO. GFIP. ERRO OU OMISSÃO DE DADOS NÃO RELACIONADOS AOS FATOS GERADORES DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

Constitui infração punível com multa a empresa apresentar GFIP com erro ou omissão dos valores relativos à retenção e ao décimo terceiro salário.

AUTUAÇÃO PROCEDENTE

Notificado dessa decisão aos 12/12/07 (fls. 1938), dela o contribuinte interpôs recurso aos 09/03/07 (fls. 1948 ss.), alegando, em síntese, **a)** decadência do direito do Fisco de constituir os créditos tributários relativos aos anos de 1999, 2000 e início de 2001, pois a jurisprudência do STJ tem entendimento consolidado no sentido de que as contribuições previdenciárias têm natureza tributária e são regidas pelo CTN, inclusive no que diz respeito ao prazo decadencial para a constituição do crédito tributário pelo Fisco, que, portanto, é de **05 anos** e não de dez anos, contados da data do pagamento. Cita precedentes nesse sentido; e **b)** que corrigiu as faltas necessárias e que aquelas que o julgador “a quo” argumenta que não foram corrigidas, poderiam tê-lo sido, caso tivesse sido instado a fazê-lo.

Não houve contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheira Renata Toratti Cassini, Relatora.

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos formais de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

Conforme relatado, trata-se de recurso voluntário interposto em face de acórdão que julgou procedente o Auto de Infração DEBCAD nº 35.309.016-6 por ter a empresa apresentado GFIP com informações inexatas, incompletas ou omissas em relação aos dados não relacionados aos fatos geradores de contribuições previdenciárias, conforme previsto no art. 32, IV e § 6º da Lei nº 8212/91, acrescido pela Lei nº 9528/97, c.c. o art. 225, IV e § 4º do Decreto nº 3048/99.

Conforme relata a autoridade fiscal no Relatório Fiscal de fls. 09 ss.,

(...)

2 - A empresa deixou de informar o décimo terceiro salário nas competências:

a) 12/99 — nesta competência a empresa deveria ter retificado os campos "Valor devido A. Previdência" e "Contribuição descontada do empregado", incluindo os valores devido e descontado da competência 13, conforme IN INSS/DC 04, de 30/11/99;

b) 12/00, 12/01 e 12/02 — nestas competências a empresa deveria ter preenchido os campos: "declaração para o INSS - competência 13 — contribuição descontada dos segurados" e "declaração para o INSS - competência 13 — valor devido à previdência social", com os valores correspondentes ao décimo terceiro salário.

3 - A tabela abaixo, contém os valores registrados nas folhas de pagamentos relativos ao décimo terceiro salário que deixaram de ser informados nas GFIP:

COMP	SC	DS	VDP
13/99	6.420,83	563,03	2.412,23
13/00	5.366,72	459,34	2.004,95
13/01	5.756,30	506,46	2.164,27
13/02	6.022,60	525,66	2.260,17

(...)

4 - A empresa deixou, também, de preencher o campo "valor da retenção" referente retenção de onze por cento do valor bruto da nota fiscal de prestação de serviço de que trata o art. 31 da Lei 8.212/91, nas competências compreendidas entre 06/00 a 05/03 e 08/03. Nas competências compreendidas entre 02/04 a 06/05, 08/05, e 10/05 a 12/05 o campo "retenção" foi preenchido incorretamente conforme demonstrado na planilha "Demonstrativo de Retenções" em anexo.

O contribuinte apresentou impugnação requerendo a relevação parcial da multa, alegando o cumprimento de parte das exigências. Mantida a autuação pela Delegacia da Receita Previdenciária de Salvador, em seu recurso voluntário, o contribuinte alega **a)** decadência do direito do Fisco de constituir os créditos tributários relativos aos anos de 1999, 2000 e início de 2001 e **b)** que corrigiu as faltas necessárias e que aquelas que o julgador "a quo" argumenta que não foram corrigidas, poderiam tê-lo sido, caso tivesse sido instado a fazê-lo.

Da alegação de decadência

Conforme relatado, o recorrente alega decadência do direito do Fisco de constituir os créditos tributários relativos aos anos de 1999, 2000 e início de 2001, pois afirma que a jurisprudência do STJ tem entendimento consolidado no sentido de que as contribuições previdenciárias têm natureza tributária e são regidas pelo CTN, inclusive no que diz respeito ao prazo decadencial para a constituição do crédito tributário pelo Fisco, que, portanto, é de **05 anos** e não de dez anos, contados da data do pagamento. Cita precedentes nesse sentido.

Desse modo, afirma que como

A fiscalização foi realizada, no ano de 2006, sob o argumento de que a empresa deixou de informar o décimo terceiro salário nas competências 12/1999, 12/2000, 12/2001 e 12/2002, seguindo, portanto, a tese de que o fenômeno da decadência somente se daria após 10 anos, ao contrário do que vem julgando o Superior Tribunal de Justiça (STJ) há bastante tempo (decadência em 05 anos), (...) a fiscalização exercida sobre os anos de 1999 a 2000 e início de 2001 não tem qualquer validade....

Pois bem.

A esse respeito, o Supremo Tribunal Federal, por meio do enunciado de Súmula Vinculante nº 08, declarou inconstitucionais os arts. 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 24/07/91, devendo, de fato, ser aplicada a regra quinquenal de decadência e de prescrição do Código Tributário Nacional para a constituição dos créditos tributários de contribuições devidas à seguridade social e para a cobrança judicial dos créditos tributários já constituídos.

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

Se o sujeito passivo antecipa o montante do tributo, mas em valor inferior ao efetivamente devido, o prazo para a autoridade administrativa se manifestar se está de acordo ou não com o recolhimento em questão tem início; não havendo concordância, deve, então,

proceder ao lançamento de ofício no prazo determinado pelo art. 150, § 4º, **salvo** a existência de dolo, fraude ou simulação, casos em que se aplica a regra prevista no art. 173, I. Expirado o prazo sem manifestação expressa, considera-se realizada tacitamente a homologação pelo Fisco, prazo esse que tem natureza decadencial.

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

E, como dito acima, caracteriza pagamento antecipado qualquer recolhimento de contribuição previdenciária na competência do fato gerador, independentemente de ter sido incluída na base de cálculo do recolhimento a rubrica específica exigida no Auto de Infração, conforme entendimento pacífico deste tribunal, expresso no enunciado de nº 99 da súmula de sua jurisprudência, abaixo transcrito:

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

Ocorre que **em se tratando de obrigações acessórias ou instrumentais**, como é o caso dos presentes autos, não há que se cogitar de pagamento prévio que possa atrair a aplicação do art. 150, § 4º do CTN.

Apenas as obrigações principais, que têm por objeto o pagamento de tributo, estão sujeitas ao recolhimento antecipado e, conseqüentemente, à norma do art. 150, § 4º do CTN. Ou seja, a contagem do prazo para constituição de multa por descumprimento da obrigação instrumental sempre segue a regra do art. 173, I do CTN, pois tratando-se de obrigações acessórias, não há pagamento a ser homologado pelo Fisco.

Essa questão foi recentemente sumulada neste Conselho, conforme enunciado de nº 148, de **teor vinculante**:

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

Desse modo, no caso em análise, considerando que a ciência do lançamento ocorreu aos **31/05/2006** (fls. 03), **foram extintos pela decadência os créditos tributários até a competência 11/2000, inclusive**.

Observe-se que quanto ao período de apuração compreendido entre 01/12/2001 e 31/12/2001, não há que se falar em decadência de acordo com o art. 173, I do CTN, já que o vencimento dos créditos por ele abrangidos somente ocorre em janeiro de 2002, de forma que a contagem do prazo decadencial tem início em janeiro de 2003. Por essa razão, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado corresponde a 1º de janeiro de 2003, e não a 1º de janeiro de 2002, conforme enunciado de Súmula CARF 101:

Enunciado CARF nº 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**. (destaquei)

Da relevação da multa

O recorrente alega que a decisão recorrida não merece guarida pois realizou todas as correções necessárias e que aquelas irregularidades que o julgador “a quo” afirma que não foram corrigidas, poderiam tê-lo sido prontamente, desde que tivesse sido intimado para que o fizesse, de modo que entende que não seria justo punir a empresa por descumprimento de tão simples formalidade, uma vez que o próprio julgador de primeira instância reconheceu que a empresa imprimiu esforços para ajuda a Fazenda.

Ocorre que com relação ao pedido de relevação da multa, esclarece o julgador de primeira instância no acórdão recorrido que

(...)

Em relação ao pedido de relevação da multa aplicada, deve-se esclarecer que, no caso da infração em tela, a falta deve estar totalmente corrigida para que possa ser configurada a circunstância atenuante prevista no art. 291 do RPS, aprovado pelo Decreto 3.048/99.

14. Verifica-se que, embora a empresa tenha apresentado diversas GFIPs, nas quais informa um valor de retenção, em nenhuma delas este valor está discriminado por tomador. A Instrução Normativa SRP nº 03/2005 assim determina:

Art. 161. A empresa contratada deverá elaborar:

II- GFIP com as informações relativas aos tomadores de serviços, para cada estabelecimento da empresa contratante ou cada obra de construção civil, utilizando o código de recolhimento próprio da atividade, conforme normas previstas no Manual da GFIP;

15. Por sua vez, o Manual da GFIP, aprovado pela Instrução Normativa MPS/SRP 11/2006 e pela Circular CAIXA 380/2006, assim dispõe:

CAPÍTULO III - Informações Financeiras

3.1 - VALOR DE RETENÇÃO (Lei nº 9.711/98)

A empresa cedente de mão-de-obra ou prestadora de serviços (contratada) deve informar o valor correspondente ao montante das retenções (Lei nº 9.711/98) sofridas durante o mês, em relação a cada tomador/obra (contratante), incluindo o acréscimo de 4, 3 ou 2% correspondente aos serviços prestados em condições que permitam a concessão de aposentadoria especial (art. 60 da Lei nº 10.666, de 08/05/2003).

NOTAS

4.O valor da retenção deve ser informado em relação a cada tomador/obra ainda que haja impossibilidade de identificar os trabalhadores por tomador/obra, como exemplificado na nota 2 do item 3 do Capítulo II, ou quando houver emissão de nota fiscal/fatura em competência posterior à cessação da prestação do serviço. O valor da retenção não deve ser informado relativamente ao pessoal administrativo, aplicando-se o disposto na nota 2 acima. Os trabalhadores são informados na administração, e os valores de retenção são informados relativamente a cada tomador/obra, com exclusividade de retenção. (grifos nossos)

16. Da leitura dos dispositivos acima e da análise dos documentos apresentados, verifica-se que o valor da retenção não foi declarado corretamente, uma vez que não foi informado por tomador.

17. Quanto à correção da falta relativa ao décimo terceiro salário, verifica-se que não foram apresentadas as GFIPs de 13/1999, 13/2000 e 13/2001. Na GFIP de 13/2002, verifica-se que o valor do salário de contribuição, da contribuição descontada dos segurados e do valor devido à Previdência não coincidem com aqueles constantes do Relatório Fiscal (fls. 04).

18. Desta forma, não obstante os esforços expendidos pela empresa, não foi caracterizada a circunstância atenuante prevista no art. 291 do RPS, aprovado pelo Decreto 3.048/99, uma vez que não houve a correção integral da falta, isto é, de nenhuma ocorrência. Por este motivo, a multa não poderá ser relevada, devendo ser mantida em seu valor integral.

Verifica-se, dos trechos acima destacados, que tanto a Instrução Normativa SRP nº 03/2005, como o Manual da GFIP vigente à época, são muito claros no sentido de que a empresa cedente de mão-de-obra ou prestadora de serviços deveria informar o valor correspondente ao montante das retenções sofridas durante o mês **em relação a cada tomador**, de modo que a correção dessa falta independe de intimação da autoridade fiscal. Ademais, nos termos do § 1º do art. 291 do Decreto 3048/99¹, vigente à época, a correção da falta é condição para a relevação da penalidade.

Desse modo, entendo que o recorrente não tem razão em sua irresignação e que a decisão recorrida não merece reparo nesse ponto.

Conclusão

Por todo o exposto, voto no sentido de **dar provimento parcial** ao recurso voluntário para declarar a extinção dos créditos tributários até a competência 11/2000, inclusive.

(documento assinado digitalmente)

Renata Toratti Cassini

¹ 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.

§ 2º O disposto no parágrafo anterior não se aplica à multa prevista no art. 286 e nos casos em que a multa decorrer de falta ou insuficiência de recolhimento tempestivo de contribuições ou outras importâncias devidas nos termos deste Regulamento. (Revogado pelo Decreto nº 6.727, de 2009)

§ 3º A autoridade que atenuar ou relevar multa recorrerá de ofício para a autoridade hierarquicamente superior, de acordo com o disposto no art. 366.