



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

**Processo n°** 18329.000220/2007-81  
**Recurso n°** 999.999 Voluntário  
**Acórdão n°** 2403-01.164 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 13 de março de 2012  
**Matéria** OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS  
**Recorrente** CARDIO NEFROCLINICA DELTA SOC S LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Período de apuração: 01/06/2001 a 30/04/2007

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - IRREGULARIDADE DA AUTUAÇÃO  
 - INOCORRÊNCIA.

Tendo o fiscal autuante demonstrado de forma clara e precisa a infração e as circunstâncias em que foi praticada, contendo o dispositivo legal infringido, a penalidade aplicada e os critérios de gradação, e indicando local, data de sua lavratura, não há que se falar em nulidade da autuação fiscal posto ter sido elaborada nos termos do artigo 293, Decreto 3.048/1999.

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - ALEGAÇÃO DE  
 INCONSTITUCIONALIDADE DA LEGISLAÇÃO ORDINÁRIA - NÃO  
 APRECIÇÃO NO ÂMBITO ADMINISTRATIVO.

A legislação ordinária de custeio previdenciário não pode ser afastada em âmbito administrativo por alegações de inconstitucionalidade, já que tais questões são reservadas à competência, constitucional e legal, do Poder Judiciário.

Neste sentido, o art. 26-A, caput do Decreto 70.235/1972 e a Súmula nº 2 do CARF, publicada no D.O.U. em 22/12/2009, que expressamente veda ao CARF se pronunciar acerca da inconstitucionalidade de lei tributária.

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - AUTO DE INFRAÇÃO DE  
 OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - GFIP - APRESENTAÇÃO DE GFIP COM  
 DADOS NÃO CORRESPONDENTES AOS FATOS GERADORES DE  
 TODAS AS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - SÚMULA  
 VINCULANTE STF Nº 8 - PERÍODO ATINGIDO PELA DECADÊNCIA  
 QUINQUÊNAL - APLICAÇÃO DO ART. 150, § 4º, CTN

O STF em julgamento proferido em 12 de junho de 2008, declarou a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212/1991. Após, editou a Súmula Vinculante nº 8, publicada em 20.06.2008, nos seguintes termos: “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”.

Nos termos do art. 103-A da Constituição Federal, as Súmulas Vinculantes aprovadas pelo Supremo Tribunal Federal, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terão efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal.

Na hipótese presente, verifica-se que a decisão de primeira instância no processo da obrigação principal conexo a este, qual seja, processo nº 18329.000212/2007-34, constata pagamentos realizados pela Recorrente a homologar pela Auditoria-Fiscal no período 06/2001 a 10/2002, embora não haja recolhimento na competência 03/2002.

Então, aplicando-se o entendimento do STJ no REsp 973.733/SC nos termos do art. 62-A, Anexo II, Regimento Interno do CARF - RICARF, exsurge a regra de decadência insculpida no art. 150, § 4º, CTN para todas as competências, posto que houve recolhimentos antecipados a homologar feitos pelo contribuinte em pelo menos uma competência objeto do AI, além de não se materializar as hipóteses de dolo, fraude ou simulação.

Verifica-se, da análise dos autos, que a cientificação da AI pela Recorrente se deu em 01.11.2007 e o débito se refere a contribuições devidas à Seguridade Social no seguinte período 06/2001 a 04/2007.

Nos termos do artigo 150, § 4º, CTN, constata-se que já se operara a decadência do direito de constituição dos créditos lançados até a competência 10/2002, inclusive.

**PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - AUTO DE INFRAÇÃO - GFIP - APRESENTAÇÃO DE GFIP COM DADOS NÃO CORRESPONDENTES AOS FATOS GERADORES DE TODAS AS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS**

Constitui infração, punível na forma da Lei, apresentar a empresa a Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP, com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

A inobservância da obrigação tributária acessória é fato gerador do auto-de- infração, o qual se constitui, principalmente, em forma de exigir que a obrigação seja cumprida; obrigação que tem por finalidade auxiliar o INSS na administração previdenciária.

**CUSTEIO - AUTO DE INFRAÇÃO - ARTIGO 32, IV, §§ 4º e 5º, LEI Nº 8.212/91 - APLICAÇÃO DO ART. 32, IV, LEI Nº 8.212/91 C/C ART. 32-A, LEI Nº 8.212/91 - PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENÉFICA - ATO NÃO DEFINITIVAMENTE JULGADO - ART. 106, II, C, CTN**

Conforme determinação do art. 106, II, c do Código Tributário Nacional - CTN a lei aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Desta forma, há que se observar qual das seguintes situações resulta mais favorável ao contribuinte, conforme o art. 106, II, c, CTN: (a) a norma anterior, com a multa prevista no art. 32, inciso IV, Lei nº 8.212/1991 c/c art.

32, §§ 4º e 5º, Lei nº 8.212/1991 ou (b) a norma atual, nos termos do art. 32, inciso IV, Lei nº 8.212/1991 c/c o art. 32-A, Lei nº 8.212/1991, na redação dada pela Lei 11.941/2009.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, nas preliminares, por unanimidade de votos em reconhecer a decadência até a competência de 10/2002, inclusive, com base no art. 150, § 4º do CTN. No Mérito, Por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para que se recalcule o valor da multa, se mais benéfico ao contribuinte, de acordo com o disciplinado no art. 32-A da Lei 8.212/91, na redação dada pela Lei 11.941/2009.

Carlos Alberto Mees Stringari - Presidente

Paulo Maurício Pinheiro Monteiro - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Carlos Alberto Mees Stringari, Ivacir Júlio de Souza, Paulo Maurício Pinheiro Monteiro, Jhonatas Ribeiro da Silva, Marcelo Magalhães Peixoto e Maria Anselma Coscrato dos Santos. Ausente o Conselheiro Cid Marconi Gurgel de Souza.

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado contra Acórdão nº 18-8.872 - 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Santa Maria – RS que julgou procedente em parte a autuação por descumprimento de obrigação acessória, AI – Auto de Infração nº. 37.134.562-6, com ciência da Recorrente em 01.11.2007, às fls. 01, com valor consolidado inicial de R\$ 111.941,20.

Conforme o Relatório Fiscal da Infração, às fls. 4, o Auto de Infração nº. 37.134.562-6, Código de Fundamentação Legal – CFL 68, foi lavrado pela Fiscalização contra a Recorrente por ela ter apresentado GFIP - Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, conforme o informado no Anexo do Relatório Fiscal de Aplicação da Multa, às fls. 08 a 17, nas competências 06/2001 a 04/2007.

Ou seja, o Relatório Fiscal da Infração apontada como irregularidade a não inclusão dos segurados nomeados nas folhas 08 a 17 e respectivos salários de contribuição nas correspondentes GFIPs.

Houve portanto o descumprimento da obrigação legal acessória, conforme previsto na Lei nº 8.212, de 24/07/1991, art. 32, inc. IV e §§ 3º e 5º, acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10/12/1997, combinado com art. 225, IV e § 4º, do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06/05/1999.

A multa a ser aplicada tem enquadramento legal na Lei nº 8.212, de 24/07/1991, art. 32, §5º, acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10/12/1997, e Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06/05/1999, art. 284, inc. II, e art. 373.

Em virtude da infração cometida fica a autuada sujeita à multa prevista no art. 32, §5º da Lei 8212/1991 e 284, inc. II, Decreto 3.048/99, com valor mínimo atualizado pela Portaria MPS/MF 142, de 11.04.2007, calculada de acordo com o Anexo do Relatório Fiscal de Aplicação da Multa, às fls. 15 a 19, no valor total de R\$ 111.941,20.

Segundo se depreende do Relatório Fiscal de Aplicação da Multa, às fls. 05, não ficaram caracterizadas nem circunstância agravante e nem circunstância atenuante.

O Mandado de Procedimento Fiscal – MPF nº 09403881F00, foi emitido, às fls. 21.

O período objeto da AI, conforme o Anexo do Relatório Fiscal da Infração, às fls. 08 a 17, é de 06/2001 a 04/2007.

A Recorrente teve ciência do Auto de Infração no dia 01.11.2007, conforme fls. 01.

Contra a autuação, a Recorrente apresentou impugnação tempestiva, de fls. 27 a 39.

Após análise dos autos, houve a emissão do Acórdão nº 18-8.872 - 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Santa Maria - RS, fls. 41 a 45, julgando procedente a autuação, conforme a Ementa a seguir:

*ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS*

*Data do fato gerador: 31/10/2007*

*GFIP - DECADÊNCIA - DUPLICIDADE DE LANÇAMENTO - INCONSTITUCIONALIDADE*

*Constitui infração a empresa apresentar GFIP/GRFP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.*

*Não constitui lançamento duplo a multa aplicada sobre fatos distintos.*

*Lançamento Procedente*

Inconformada com a decisão, a Recorrente apresentou Recurso Voluntário, fls. 41 a 45, ratificando os pontos da defesa apresentados em sede de Impugnação, em síntese:

### **Em sede Preliminar.**

***(i) Preliminar de nulidade da decisão por imprescindível conexão de processos administrativos.***

*A Recorrente requer que todos os processos administrativos de débito sejam julgados conjuntamente.*

*Assim sendo, se faz necessário a decretação de nulidade da decisão proferida 4ª Turma Julgadora da DRJ/STM, por evidente necessidade de união das AI nrs. 37.134.562-6, 37.048.703-6, 37.048.704-4 37.048.705-2 37.048.565-0 AI 37.048.706-0, AI 37.048.707-9, AI 37.134.562-6, AI 37.134.563-4, 37.134.564-4, 37.134.561-8 e 37134562-6, nos termos do § 1º do Art. 9º da Lei do Processo Administrativo Fiscal — Decreto 70.235/72, com redação dada pela Lei 11.196/2005, determinando novo julgamento pela instância de 1º grau com a devida união de todos os processos supra mencionados.*

***(ii) Nulidade por cerceamento de defesa***

*Na impugnação apresentada foi requerido expressamente a intimação do procurador da RECORRENTE da data, hora e local de julgamento no processo em questão, o que também foi*

*totalmente ignorado pelo 4ª Turma Julgadora da DRJ/STM, o que não pode ser admitido pela RECORRENTE por expressa violação ao princípio da ampla defesa, nesse sentido se faz necessário a anulação da decisão proferida, determinando-se o retorno para novo julgamento, com a devida intimação do procurador da RECORRENTE do dia, local e hora do julgamento das questões de seu interesse.*

***(iii) Da decadência por inconstitucionalidade.***

*Como se percebe é notório a inconstitucionalidade dos dispositivos legais que ampliam o prazo decadencial para 10 anos no que se refere a apuração de créditos do INSS, em detrimento da determinação expressa de 5 anos trazida pelo Código Tributário Nacional, em seu Art. 173, logo faz jus a RECORRENTE ao reconhecimento da anulação dos lançamentos cujos valores correspondentes a fatos geradores ocorridos entre no período de 01/06/2001 a 29/09/2002, por decaída sua exigibilidade.*

**No Mérito.**

***(iv) Da duplicidade na aplicação de multa e seu caráter confiscatório***

*Fica evidente no caso a aplicação da multa em duplicidade, visto que é aplicada sobre um mesmo fato, neste caso a multa configura bis in idem e 6, portanto, confiscatória, o que é vedado por nosso ordenamento jurídico. A aplicação cumulativa das duas multas, por descumprimento da obrigação principal e descumprimento da obrigação acessória que decorreria do cumprimento da obrigação principal nos termos exigidos pela outra autuação, decorre da interpretação deficiente e não sistemática do ordenamento jurídico.*

fls. 71.

Posteriormente, os autos foram enviados ao Conselho, para análise e decisão,

É o Relatório.

**Voto**

Conselheiro Paulo Maurício Pinheiro Monteiro , Relator

**PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE**

O recurso foi interposto tempestivamente, conforme informação às fl. 71.

Avaliados os pressupostos, passo para as Questões Preliminares e ao Mérito.

**DAS PRELIMINARES****(A) Da regularidade da lavratura do Auto de Infração**

Analisemos.

Não obstante a argumentação da Recorrente, não confiro razão à Recorrente pois, de plano, nota-se que o procedimento fiscal atendeu a todas as determinações legais, não havendo, pois, nulidade por vício insanável e tampouco cerceamento de defesa.

De plano, nota-se que o procedimento fiscal atendeu a todas as determinações legais, não havendo, pois, nulidade por vício insanável e tampouco cerceamento de defesa.

Pode-se elencar as etapas necessárias à realização do procedimento:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 29/03/2012 por PAULO MAURICIO PINHEIRO MONTEIRO, Assinado digitalmente em 29/03/2012 por PAULO MAURICIO PINHEIRO MONTEIRO, Assinado digitalmente em 30/03/2012 por CARLOS ALBERTO MEES STRINGARI

Impresso em 09/04/2012 por ANTONIA IRISMAR OLIVEIRA GUIMARAES - VERSO EM BRANCO

- *A autorização por meio da emissão do Mandado de Procedimento Fiscal – MPF- F, com a competente designação do Auditor-Fiscal responsável pelo cumprimento do procedimento;*
- *A intimação para a apresentação dos documentos conforme Termo de Intimação para Apresentação de Documentos – TIAD, intimando o contribuinte para que apresentasse todos os documentos capazes de comprovar o cumprimento da legislação previdenciária;*
- *A autuação dentro do prazo autorizado pelo referido mandado, com a apresentação ao contribuinte dos fatos geradores e fundamentação legal que constituíram a lavratura do auto de infração ora contestado, com as informações necessárias para que o autuado pudesse efetuar as impugnações que considerasse pertinentes:*
  - a. Folha de Rosto do Auto de Infração;*
  - b. Instruções para o Contribuinte – IPC;*
  - c. REPLEG – Relatório de representantes Legais;*
  - d. VÍNCULOS – Relação de Vínculos;*
  - e. TIAF – Termo de Início da Ação Fiscal;*
  - f. Termo de Intimação para Apresentação de Documentos - TIAD;*
  - g. TEAF – Termo de Encerramento da Ação Fiscal.*
  - h. Relatório Fiscal da Infração.*

Cumpre-nos esclarecer ainda, que a autuação fiscal foi elaborada nos termos do artigo 293, Decreto 3.048/1999, especialmente com a discriminação clara e precisa da infração e das circunstâncias em que foi praticada, contendo o dispositivo legal infringido, a penalidade aplicada e os critérios de gradação, e indicando local, dia e hora de sua lavratura.

*Art.293. Constatada a ocorrência de infração a dispositivo deste Regulamento, será lavrado auto-de-infração com discriminação clara e precisa da infração e das circunstâncias em que foi praticada, contendo o dispositivo legal infringido, a penalidade aplicada e os critérios de gradação, e indicando local, dia e hora de sua lavratura, observadas as normas fixadas pelos órgãos competentes. (Redação dada pelo Decreto nº 6.103, de 2007)*

*§1º Recebido o auto-de-infração, o autuado terá o prazo de trinta dias, a contar da ciência, para efetuar o pagamento da multa de ofício com redução de cinquenta por cento ou impugnar a autuação. (Redação dada pelo Decreto nº 6.103, de 2007)*

*§2º Impugnada a autuação, o autuado, após a ciência da decisão de primeira instância, poderá efetuar o pagamento da multa de ofício com redução de vinte e cinco por cento, até a data limite para interposição de recurso. (Redação dada pelo Decreto nº 6.103, de 2007)*

*§3º O recolhimento do valor da multa, com redução, implica renúncia ao direito de impugnar ou de recorrer. (Redação dada pelo Decreto nº 4.032, de 2001)*

*§4º Apresentada impugnação, o processo será submetido à autoridade competente, que decidirá sobre a autuação, cabendo recurso na forma da Subseção II da Seção II do Capítulo Único do Título I do Livro V deste Regulamento. (Redação dada pelo Decreto nº 6.032, de 2007)*

Analisando-se o auto de infração e seus anexos, tem-se que foi cumprido integralmente os limites legais dispostos no art. artigo 293, Decreto 3.048/1999.

**(B) alegações de inconstitucionalidade.**

Analisemos.

Não assiste razão à Recorrente pois o previsto no ordenamento legal não pode ser anulado na instância administrativa por alegações de inconstitucionalidade, já que tais questões são reservadas à competência, constitucional e legal, do Poder Judiciário.

Neste sentido, o art. 26-A, caput do Decreto 70.235/1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências:

***“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. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)***

*§ 1º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)*

*§ 2º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)*

*§ 3º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)*

*§ 4º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)*

*§ 5º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)*

*§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)*

*I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)*

*II – que fundamente crédito tributário objeto de: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)*

*a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)*

*b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)*

*c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)”(gn).*

Ademais, há a Súmula nº 2 do CARF, publicada no D.O.U. em 22/12/2009, que expressamente veda ao CARF se pronunciar acerca da inconstitucionalidade de lei tributária.

***Súmula CARFnº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.***

Diante do exposto, não prospera a argumentação da Recorrente.

***(i) Preliminar de nulidade da decisão por imprescindível conexão de processos administrativos.***

*A Recorrente requer que todos os processos administrativos de débito sejam julgados conjuntamente.*

*Assim sendo, se faz necessário a decretação de nulidade da decisão proferida 4a Turma Julgadora da DRJ/STM, por evidente necessidade de união das AI nrs. 37.134.562-6, 37.048.703-6, 37.048.704-4 37.048.705-2 37.048.565-0 AI 37.048.706-0, AI 37.048.707-9, AI 37.134.562-6, AI 37.134.563-4, 37.134.564-4, 37.134.561-8 e 37134562-6, nos termos do § 1º do Art. 9º da Lei do Processo Administrativo Fiscal — Decreto 70.235/72, com redação dada pela Lei 11.196/2005, determinando novo julgamento pela instância de 1º grau com a devida união de todos os processos supra mencionados.*

**Analisemos.**

A argumentação da Recorrente não prospera porque além de encontrar óbices no procedimento operacional da Secretaria da Receita Federal do Brasil e também do Ministério da Fazenda, tem-se que o art. 9º do Decreto 70.235/1972 apenas estabelece que a exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.

Ou seja, conforme se depreende do art. 9º, Decreto 70.235/1972, não há, na legislação de regência do processo administrativo fiscal, dispositivo que obrigue a tramitação de processos conexos para julgamento conjunto.

*Decreto 70.235/1972*

*Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)*

*§ 1º Os autos de infração e as notificações de lançamento de que trata o caput deste artigo, formalizados em relação ao mesmo sujeito passivo, podem ser objeto de um único processo, quando a comprovação dos ilícitos depender dos mesmos elementos de prova. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)*

*§ 2º Os procedimentos de que tratam este artigo e o art. 7º, serão válidos, mesmo que formalizados por servidor competente de jurisdição diversa da do domicílio tributário do sujeito passivo. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)*

*§ 3º A formalização da exigência, nos termos do parágrafo anterior, previne a jurisdição e prorroga a competência da autoridade que dela primeiro conhecer. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)*

*§ 4º O disposto no caput deste artigo aplica-se também nas hipóteses em que, constatada infração à legislação tributária, dela não resulte exigência de crédito tributário. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)*

*§ 5º Os autos de infração e as notificações de lançamento de que trata o caput deste artigo, formalizados em decorrência de fiscalização relacionada a regime especial unificado de arrecadação de tributos, poderão conter lançamento único para todos os tributos por eles abrangidos. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)*

*§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica às contribuições de que trata o art. 3º da Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)*

Diante do exposto, não prospera a argumentação da Recorrente.

**(ii) Nulidade por cerceamento de defesa**

*Na impugnação apresentada foi requerido expressamente a intimação do procurador da RECORRENTE da data, hora e local de julgamento no processo em questão, o que também foi totalmente ignorado pelo 4ª Turma Julgadora da DRJ/STM, o que não pode ser admitido pela RECORRENTE por expressa violação ao princípio da ampla defesa, nesse sentido se faz necessário a anulação da decisão proferida, determinando-se o retorno para novo julgamento, com a devida intimação do procurador da RECORRENTE do dia, local e hora do julgamento das questões de seu interesse.*

Analisemos.

Não prospera a alegação da Recorrente porque a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento é um órgão de deliberação interna e natureza colegiada da Secretaria da Receita Federal do Brasil, sendo assim não há previsão normativa para que o contribuinte possa assistir ao julgamento em primeira instância, conforme se depreende do art. 25, Decreto 70.235/1972:

*Art.25.O julgamento do processo de exigência de tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal compete: (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001) (Vide Decreto nº 2.562, de 1998) (Vide Medida Provisória nº 232, de 2004)*

*I - em primeira instância, às Delegacias da Receita Federal de Julgamento, órgãos de deliberação interna e natureza colegiada da Secretaria da Receita Federal; (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)*

*a) aos Delegados da Receita Federal, titulares de Delegacias especializadas nas atividades concernentes a julgamento de processos, quanto aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993) (Vide Lei nº 11.119, de 2005)*

*b) às autoridades mencionadas na legislação de cada um dos demais tributos ou, na falta dessa indicação, aos chefes da projeção regional ou local da entidade que administra o tributo, conforme for por ela estabelecido. (Vide Medida Provisória nº 232, de 2004)*

Outrossim, a Recorrente foi regularmente cientificada da decisão de primeira instância e apresentou Recurso Voluntário à segunda instância administrativa.

Diante do exposto, não ocorre o cerceamento de defesa pela não intimação da Recorrente acerca da data, hora e local de julgamento na primeira instância.

**(iii) Da decadência por inconstitucionalidade.**

*Como se percebe é notório a inconstitucionalidade dos dispositivos legais que ampliam o prazo decadencial para 10 anos no que se refere a apuração de créditos do INSS, em detrimento da determinação expressa de 5 anos trazida pelo Código Tributário Nacional, em seu Art. 173, logo faz jus a RECORRENTE ao reconhecimento da anulação dos lançamentos cujos valores correspondentes a fatos geradores ocorridos entre no período de 01/06/2001 a 29/09/2002, por decaída sua exigibilidade.*

Analisemos.

Deve-se verificar a ocorrência, ou não, da decadência.

O Supremo Tribunal Federal - STF, conforme o Informativo STF nº 510 de 19 de junho de 2008, por entender que apenas lei complementar pode dispor sobre prescrição e decadência em matéria tributária, nos termos do artigo 146, III, b, da Constituição Federal, negou provimento por unanimidade aos Recursos Extraordinários nºs 556664/RS, 559882/RS, 559.943 e 560626/RS, em decisão plenária que declarou a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46, da Lei nº 8.212/91, atribuindo-se, à decisão, eficácia *ex nunc* apenas em relação aos recolhimentos efetuados antes de 11.6.2008 e não impugnados até a mesma data, seja pela via judicial, seja pela administrativa.

Após, o STF aprovou o Enunciado da Súmula Vinculante nº 8, publicada em 20.06.2008, nestes termos:

**Súmula Vinculante nº 8** - São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1.569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário. Publicada no DOU de 20/6/2008, Seção 1, p.1.

É necessário observar ainda que as súmulas aprovadas pelo STF possuem efeitos vinculantes, conforme se depreende do art. 103-A e parágrafos da Constituição Federal, que foram inseridos pela Emenda Constitucional nº 45/2004. *in verbis*:

**“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.*

*§ 2º Sem prejuízo do que vier a ser estabelecido em lei, a aprovação, revisão ou cancelamento de súmula poderá ser provocada por aqueles que podem propor a ação direta de inconstitucionalidade.*

*§ 3º Do ato administrativo ou decisão judicial que contrariar a súmula aplicável ou que indevidamente a aplicar, caberá reclamação ao Supremo Tribunal Federal que, julgando-a procedente, anulará o ato administrativo ou cassará a decisão judicial reclamada, e determinará que outra seja proferida com ou sem a aplicação da súmula, conforme o caso (g.n.)."*

Portanto, da leitura do dispositivo constitucional acima, conclui-se que a vinculação à súmula alcança a administração pública e, por conseqüência, os julgadores no âmbito do contencioso administrativo fiscal.

Ademais, no termos do artigo 64-B da Lei 9.784/99, com a redação dada pela Lei 11.417/06, a **administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal**, deve adequar a decisão administrativa ao entendimento do STF, sob pena de responsabilização pessoal nas esferas cível, administrativa e penal.

*“Art. 64-B. Acolhida pelo Supremo Tribunal Federal a reclamação fundada em violação de enunciado da súmula vinculante, dar-se-á ciência à autoridade prolatora e ao órgão competente para o julgamento do recurso, que deverão adequar as futuras decisões administrativas em casos semelhantes, sob pena de responsabilização pessoal nas esferas cível, administrativa e penal”*

Cumprе ressaltar que o art. 62, caput do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF do Ministério da Fazenda, Portaria MF nº 256 de 22.06.2009, veda o afastamento de aplicação ou inobservância de legislação sob fundamento de inconstitucionalidade.

Porém, o art. 62, parágrafo único, inciso I, do Regimento Interno do CARF, ressalva que o disposto no caput não se aplica a dispositivo que tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal:

*“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.*

*Parágrafo único. 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 plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal;***  
***ou***

***II - que fundamente crédito tributário objeto de:***

*a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;*

*b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993; ou*

*c) parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 1993. (g.n.)”*

Portanto, em razão da declaração de inconstitucionalidade dos arts 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991 pelo STF, há que serem observadas as regras previstas no Código Tributário Nacional - CTN. Dessa forma, constata-se que já se operara a decadência do direito de constituição dos créditos ora lançados, nos termos dos artigos 150, § 4º, e 173 do Código Tributário Nacional.

O Código Tributário Nacional, ao dispor sobre a decadência, causa extintiva do crédito tributário, assim estabelece em seu artigo 173:

*“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;*

*II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.*

*Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento. (g.n.)”*

Já em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, quando ocorre pagamento antecipado inferior ao efetivamente devido, sem que o contribuinte tenha incorrido em fraude, dolo ou simulação, aplica-se o disposto no § 4º, do artigo 150, do CTN, segundo o qual, se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador:

*“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 do 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. (g.n.)”

Essas interpretações estão em sintonia com decisões do Poder Judiciário.

“Ementa: ....1. O entendimento jurisprudencial consagrado no Superior Tribunal de Justiça é no sentido de que, em se tratando de tributos sujeitos a lançamento por homologação cujo pagamento ocorreu antecipadamente, o prazo decadencial de que dispõe o Fisco para constituir o crédito tributário é de cinco anos, contados a partir do fato gerador. Todavia, se não houver pagamento antecipado, incide a regra do art. 173, I, do Código Tributário Nacional.” (STJ. 1ª Turma, AgRg no Ag 972.949/RS, Rel.: Min. Denise Arruda., ago/08.) (g.n.)

“Ementa: ....4. Nas exações cujo lançamento se faz por homologação, havendo pagamento antecipado, conta-se o prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN). Somente quando não há pagamento antecipado, ou há prova de fraude, dolo ou simulação é que se aplica o disposto no art. 173, I, do CTN. Em normais circunstâncias, não se conjugam os dispositivos legais. Precedentes das Turmas de Direito Público e da Primeira Seção. 5. Hipótese dos autos em que não houve pagamento antecipado, aplicando-se a regra do art. 173, I, do CTN.” (STJ. 2ª Turma, AgRg no Ag 939.714/RS, Rel.: Min. Eliana Calmon., fev/08.) (g.n.)

“Ementa: .... Em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, a fixação do termo a quo do prazo decadencial para a constituição do crédito deve considerar, em conjunto, os arts. 150, § 4º, e 173, I, do Código Tributário Nacional. Na hipótese em exame, que cuida de lançamento por homologação (contribuição previdenciária) com pagamento antecipado, o prazo decadencial será de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador. (...) **Somente quando não há pagamento antecipado, ou há prova de fraude, dolo ou simulação é que se aplica o disposto no art. 173, I, do CTN.**” (STJ. EREsp 278727/DF. Rel.: Min. Franciulli Netto. 1ª Seção. Decisão: 27/08/03. DJ de 28/10/03, p. 184.) (g.n.)

Uma corrente doutrinária também aponta que no caso de tributo lançado por homologação, desde que haja a antecipação de pagamento, se aplica uma regra especial disposta no art. 150, § 4º, CTN em detrimento da aplicação da regra geral do art. 173, I, CTN. No entanto, nos casos de dolo, fraude ou simulação, de modo a que se configure a comprovada má-fé do sujeito passivo, não corre o prazo do art. 150, § 4º, CTN mas sim a decadência tributária se rege pela disposição genérica do art. 173, I, CTN.

Nesta corrente doutrinária pode-se citar, dentre outros, Ricardo Lobo Torres<sup>1</sup>, Eduardo Sabbag<sup>2</sup>, Mauro Luís Rocha Lopes<sup>3</sup> e Leandro Paulsen<sup>4</sup>.

Há vozes discordantes na doutrina que defendem que a decadência opera com base na regra geral de decadência exposta no art. 173 do CTN, haja ou não pagamento antecipado no caso de lançamento por homologação, de forma a não se aplicar o art. 150, § 4º, CTN.

O meu posicionamento se identifica com o direcionamento do Superior Tribunal de Justiça – STJ e com a primeira corrente doutrinária exposta no sentido de no caso de tributo lançado por homologação, desde que haja a antecipação de pagamento e não se configure os casos de dolo, fraude ou simulação, se aplica a regra especial disposta no art. 150, § 4º, CTN, conforme se depreende do REsp 973.733/SC nos termos do art. 62-A, Anexo II, Regimento Interno do CARF – RICARF.

Na hipótese presente, verifica-se que a decisão de primeira instância no processo da obrigação principal conexo a este, qual seja, processo nº 18329.000212/2007-34, às fls. 199, constata pagamentos realizados pela Recorrente a homologar pela Auditoria-Fiscal no período 06/2001 a 10/2002, embora não haja recolhimento na competência 03/2002,:

*Portanto, com base na legislação precedente, cabe revisão do lançamento fiscal a luz do Código Tributário Nacional — CTN, observando-se a existência ou não de pagamentos efetuados e tendo em vista a vinculação das decisões ao referido ato e com base no § 4º do artigo 150 do CTN, estão decadentes as competências 06/2001 a 10/2002 nesta NFLD, **exceto a competência 03/2002**, por não haver qualquer recolhimento a homologar. Neste sentido, são improcedentes os lançamentos das competências decadentes.*

Então, aplicando-se o entendimento do STJ no REsp 973.733/SC nos termos do art. 62-A, Anexo II, Regimento Interno do CARF – RICARF, exsurge a regra de decadência insculpida no art. 150, § 4º, CTN para todas as competências, posto que houve recolhimentos antecipados a homologar feitos pelo contribuinte em pelo menos uma competência objeto do AI, além de não se materializar as hipóteses de dolo, fraude ou simulação.

Verifica-se, da análise dos autos, que a cientificação da AI pela Recorrente, às fls. 01, se deu em 01.11.2007 e o débito se refere a contribuições devidas à Seguridade Social no seguinte período 06/2001 a 04/2007.

Nos termos do artigo 150, § 4º, CTN, constata-se que já se operara a decadência do direito de constituição dos créditos lançados até a competência 10/2002, inclusive.

<sup>1</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Curso de direito financeiro e tributário. 16. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. p. 283.

<sup>2</sup> SABBAG, Eduardo. Manual de direito tributário. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 723.

<sup>3</sup> LOPES, Mauro Luís Rocha. Direito tributário brasileiro. Rio de Janeiro: Impetus, 2009. p. 248.

<sup>4</sup> PAULSEN, Leandro. Direito tributário: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009. p. 1036.

Portanto, deve-se reconhecer a decadência até a competência 10/2002, inclusive, com base no artigo 150, § 4º, CTN.

### **No Mérito.**

#### ***(iv) Da duplicidade na aplicação de multa e seu caráter confiscatório***

*Fica evidente no caso a aplicação da multa em duplicidade, visto que é aplicada sobre um mesmo fato, neste caso a multa configura bis in idem e 6, portanto, confiscatória, o que é vedado por nosso ordenamento jurídico. A aplicação cumulativa das duas multas, por descumprimento da obrigação principal e descumprimento da obrigação acessória que decorreria do cumprimento da obrigação principal nos termos exigidos pela outra autuação, decorre da interpretação deficiente e não sistemática do ordenamento jurídico.*

Analisemos.

Deve-se anotar que a obrigação tributária principal se diferencia da obrigação tributária acessória.

Nos dizeres do professor Ricardo Lobo Torres<sup>5</sup>, a obrigação tributária principal é o vínculo jurídico que une os sujeitos ativo e passivo em torno do pagamento de um tributo, enquanto que a obrigação acessória se revestira de deveres meramente instrumentais, tais como prestar declarações ao fisco e manter livros fiscais.

Na lição de Leandro Paulsen<sup>6</sup>, observa-se que a obrigação acessória é a obrigação de fazer em sentido amplo, ou seja, fazer, não fazer, tolerar, enfim, no interesse da arrecadação ou da fiscalização de tributos.

Neste sentido, colacionando o art. 113, CTN, pelo descumprimento da obrigação principal submete-se o sujeito passivo à emissão pela autoridade fiscal do lançamento de débito denominado Notificação Fiscal de lançamento de Débito - NFLD. Enquanto que pelo descumprimento da obrigação acessória, há a conversão em obrigação principal pela multa aplicável, submetendo-se o sujeito passivo à lavratura do Auto de Infração de Obrigação Acessória, no presente caso o AI - Auto de Infração.

Desta forma, não prospera a alegação da recorrente no sentido de uma possível confusão entre a obrigação acessória e a obrigação principal, pois os descumprimentos de obrigação principal e de obrigação acessória implicam em multas de diferentes naturezas jurídicas.

**Recálculo da multa com base no art. 32-A, II, Lei 8.212/1991, a partir da alteração da Lei 11.941/2009.**

<sup>5</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Op. cit., p. 236. 200-2 de 24/08/2001

<sup>6</sup> PAULSEN, Leandro. Op. cit., p. 900. JULO MAURICIO PINHEIRO MONTEIRO, Assinado digitalmente em 29/03/2012 por PAULO MAURICIO PINHEIRO MONTEIRO, Assinado digitalmente em 30/03/2012 por CARLOS ALBERTO MEES STRINGARI

No que tange ao cálculo da multa, é necessário tecer algumas considerações, face à edição da recente Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei 11.941/2009. A citada Lei 11.941/2009 alterou a sistemática de cálculo de multa por infrações relacionadas à GFIP.

Para tanto, a Lei 11.941/2009, inseriu o art. 32-A, o qual dispõe o seguinte:

*“Art.32-A.O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do art. 32 no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas:*

*I- de dois por cento ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a vinte por cento, observado o disposto no §3º; e*

*II- de R\$ 20,00 (vinte reais)para cada grupo de dez informações incorretas ou omitidas*

*§1º-Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso I do caput, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo fixado para entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não-apresentação, a data da lavratura do auto de infração ou da notificação de lançamento*

*§2º Observado o disposto no § 3º, as multas serão reduzidas:*

*I- à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou*

*II- a setenta e cinco por cento, se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação*

*§3º A multa mínima a ser aplicada será de:*

*I- R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária;*

*II- R\$ 500,00 ( quinhentos reais), nos demais casos”.*

Considerando o princípio da retroatividade benigna previsto no art. 106. inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional, há que se verificar a situação mais favorável ao sujeito passivo, face às alterações trazidas.

**Art.106 - A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:**

(...)

**II- tratando-se de ato não definitivamente julgado:**

(...)

*c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.*

No caso da presente autuação, Auto de Infração nº. 37.134.562-6, a multa aplicada ocorreu nos termos do art. 32, inciso IV, Lei nº 8.212/1991 e do art. 32, § 5º, da Lei nº 8.212/1991, o qual previa que pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no art. 32, § 4º, da Lei nº 8.212/1991.

Para efeitos da apuração da situação mais favorável, há que se observar qual das seguintes situações resulta mais favorável ao contribuinte, conforme o art. 106, II, c, CTN: (a) a norma anterior, com a multa prevista no art. 32, inciso IV, Lei nº 8.212/1991 c/c o art. 32, § 5º, Lei nº 8.212/1991 ou (b) a norma atual, nos termos do art. 32, inciso IV, Lei nº 8.212/1991 c/c o art. 32-A, Lei nº 8.212/1991, na redação dada pela Lei 11.941/2009.

Nesse sentido, entendo que na execução do julgado, a autoridade fiscal deverá verificar, com base nas alterações trazidas, a situação mais benéfica ao contribuinte.

### **CONCLUSÃO**

Voto no sentido de **CONHECER** do recurso, **NAS PRELIMINARES**, se declarar a decadência parcial até a competência 10/2002, inclusive, nos termos do art. 150, § 4º, CTN, e, **NO MÉRITO, DAR PROVIMENTO PARCIAL AO RECURSO** para que se recalcule o valor da multa, se mais benéfico ao contribuinte, de acordo com o disciplinado no art. 32-A da Lei 8.212/91, na redação dada pela Lei 11.941/2009.

É como voto.

Paulo Maurício Pinheiro Monteiro