



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 35569.001052/2007-37
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-009.730 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 6 de abril de 2021
Recorrente SOCIEDADE INSTRUTIVA JOAQUIM NABUCO LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/11/1998 a 31/12/2000

CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (CTN). OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA PREVIDENCIÁRIA. DESCUMPRIMENTO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PRAZO DECADENCIAL. INÍCIO DA CONTAGEM. REGRA GERAL. SÚMULA CARF. ENUNCIADO Nº 108. APLICÁVEL.

Tratando-se de lançamento de ofício decorrente do descumprimento de obrigação acessória previdenciária, aplica-se a contagem de prazo decadencial prevista no 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 mesmo Código.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz - Relator

Participaram da presente sessão de julgamento os Conselheiros: Denny Medeiros da Silveira, Márcio Augusto Sekeff Sallem, Ana Claudia Borges de Oliveira, Luis Henrique Dias Lima, Renata Toratti Cassini, Gregório Rechmann Júnior, Rafael Mazzer de Oliveira Ramos e Francisco Ibiapino Luz.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão de primeira instância, que julgou improcedente a impugnação apresentada pela Contribuinte com o fito de extinguir crédito tributário decorrente do descumprimento da obrigação acessória de discriminar mensalmente, em títulos próprios de sua contabilidade, o montante das contribuições devidas (CFL-34).

Auto de Infração e Impugnação

Por bem descrever os fatos e as razões da impugnação, adoto excertos do relatório da decisão de primeira instância – Acórdão nº 17-19.674 - proferida pela 11ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo II - DRJ/SPOII - transcritos a seguir (processo digital, fls. 61 a 73):

Trata-se de auto-de-infração (AI nº. 37.073.118-2, de 27 de março de 2007) lavrado pelo Auditor Fiscal da Previdência Social - Sandra Maria Leonel de Castro, matrícula SIAPE 0.098.579, por infração ao artigo 32, inciso II, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, combinado com o artigo 225, Inciso II, e parágrafos 13 a 17, do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº. 3.048/99, em decorrência da empresa supra epigrafada não ter discriminado em títulos próprias de sua contabilidade o montante das contribuições previdenciárias devidas, conforme exposto no Relatório Fiscal da Infração (fls. 04).

Nos termos do Relatório Fiscal da Infração (fls. 04), a fiscalização apurou as seguintes ocorrências:

a) No período de 11/1998 a 06/1999, a empresa em tela não contabilizou 30% (trinta por cento) dos valores devidos, que deixaram de ser recolhidos a título de compensação com valores que a Autuada alega ter recolhido indevidamente para terceiros. No tocante a este período, o sujeito passivo em questão não apresentou à fiscalização quaisquer documentos / esclarecimentos que justificassem o procedimento adotado, ainda mais porque a aventada compensação deu-se entre contribuições de espécies distintas. Logo, foi constituído o crédito previdenciário respectivo (NFLD nº. 37.073.1 15-8);

b) No período de 07/1999 a 12/2000, a empresa em comento também não contabilizou 30% (trinta por cento) dos valores devidos, que deixaram de ser recolhidos a título de compensação com valores originados de créditos reconhecidos pelo Judiciário - Ação declaratória com Pedido de Repetição de Indébito, decisão em 2ª instância pelo Tribunal Regional Federal da 3ª Região - Apelação Cível nº. 2003.03.99.019369-9. A fiscalização verificou que, nos termos deste acórdão, a compensação encontrava-se integralmente correta para a competência 07/1999, parcialmente correta para o período de apuração de 08/1999, sendo infundada para os demais meses. Destarte, foi constituído o crédito previdenciário correlato (NFLD nº. 37.073.114-0).

A infração foi verificada na conta contábil nº. 41102721029 - Encargos Trabalhistas - INSS, bem como em sua contrapartida (conta contábil nº. 21203060036 - INSS Funcionários a Recolher). Ressalta-se que a empresa não utilizou outro título contábil para lançar as contribuições previdenciárias objeto da presente autuação.

Ademais, mesmo não sendo objeto da autuação em questão, a fiscalização aponta que, no período de 11/1998 a 12/2000, também não foram contabilizadas como despesas as contribuições devidas a título de Salário-Educação.

De acordo com o Relatório Fiscal de Aplicação da Multa (fls. 11), foi aplicada a multa prevista nos arts. 92 e 102, da Lei nº. 8.212/91, c/c arts. 283, inciso II, alínea "a", e 373, ambos do RPS, c/c a Portaria MPS nº 342, de 16 de agosto de 2006, no montante de R\$ 11.569,82 (onze mil, quinhentos e sessenta e nove Reais e oitenta e dois centavos).

O Termo de Verificação de Antecedentes de Infração (fls. 31), indica que o contribuinte é primário, sendo que os Relatório Fiscal da Infração e Relatório Fiscal da Aplicação da Multa não informam a ocorrência de outras circunstâncias agravantes.

Às fls. 8/31, encontram-se cópia dos seguintes documentos: Mandado de Procedimento Fiscal - Fiscalização nº 09368199, Termos de Intimação para Apresentação de Documentos - T1AD, emitidos em 18 de janeiro de 2007, 22 de janeiro de 2007, 14 de março de 2007 e 16 de março de 2007, Termo de Encerramento da Auditoria Fiscal - TEAF, emitido em 27 de março de 2007, Termo de Verificação de Antecedentes

Fiscais - infração, cópias reprográficas das GRPS relativas às competências 11/1998, 13/1998, 01/1999, 03/1999, 05/1999 e I 1/1999. Demonstrativo de Normalizações e Agregações das competências 09/1999 e 11/1999. e cópia reprográfica de algumas páginas do Razão Analítico da Autuada,

Dentro do prazo regulamentar, conforme informação prestada por Antônio Romão G. da Conceição (fls. 54), a empresa impugnou a autuação, pleiteando a improcedência da lavratura por meio do instrumento protocolizado sob o nº 35569.001052/2007-37 (fls. 35/48), acompanhado dos seguintes documentos (fls.49/52): procuração outorgada ao subscritor da peça impugnatória: cópia reprográfica da alteração do contrato social da Defendente. subscrita em 09 de outubro de 2006: cópia reprográfica da carteira da OAB do advogado Carlos Augusto Duchon Aurox. alegando, em síntese, que:

a) Todo o período objeto da autuação encontra-se fulminado pela decadência quinquenal insculpida no art. 150. §4º. do Código Tributário Nacional - CTN. Assim, com base no brocardo jurídico de que o acessório (obrigação acessória) segue o principal (obrigação principal), não há que se cogitar de imposição de penalidade relativa a vício praticado em período abrangido pela decadência

b) Reforçando a ocorrência do prazo decadencial. verifica-se que nas competências em que se aponta a ocorrência da infração a Defendente recolheu parte dos montantes que o Autuante entendeu devidos, conforme se depreende do teor do Relatório Fiscal da NFLD nº. 37.073.1 f 5-8. Os julgamentos emanados pelo Superior Tribunal de Justiça nos Recursos Especiais nº. 607.345/RS e 572.603/PR. bem como o teor da decisão prolatada no âmbito do Tribunal Regional Federal da 3ª Região no julgamento da Apelação Cível nº. 20001.70.00.013673-1 /PR, são citados como reforço da argumentação:

c) Não há que se aventar da aplicação do prazo decadencial estabelecido no art. 45 da Lei nº. 8.212/91. pois esta norma já foi considerada inconstitucional pela sedimentada jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, citando-se o julgamento do Recurso Extraordinário nº 148754 como prova desta asserção:

d) A penalidade aplicada deve ser afastada, vez que carece de previsão legal específica, não sendo suficiente a especificação ou a quantificação da penalidade no Regulamento da Previdência Social.

Julgamento de Primeira Instância

A 11ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo II, por unanimidade, julgou improcedente a contestação da Impugnante, nos termos do relatório e voto registrados no Acórdão recorrido, cuja ementa transcrevemos (processo digital, fls. 61 a 73):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01 /11/1998 a 31/12/2000

AUTO DE INFRAÇÃO. ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL.

Verificado que a empresa não discriminou em títulos próprios de sua contabilidade o montante das contribuições previdenciárias devidas. resta caracterizado o descumprimento de obrigação acessória estabelecida na legislação previdenciária. acarretando a aplicação de penalidade pecuniária.

DECADÊNCIA. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PRAZO CORRELATO PARA A ANÁLISE DOS DOCUMENTOS NECESSÁRIOS À FISCALIZAÇÃO, COM A CONSEQUENTE IMPOSIÇÃO DE MULTA NO CASO DE SER VERIFICADA INFRAÇÃO À LEGISLAÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

O prazo decadencial para o lançamento de contribuições previdenciárias. bem como para a verificação dos documentos necessários à fiscalização desta espécie de tributo é de 10 anos. Ademais, sendo verificado qualquer descumprimento às obrigações

acessórias insculpidas na legislação previdenciária, é imperiosa a aplicação da multa cominada.

Lançamento Proccedente.

Recurso Voluntário

Discordando da respeitável decisão, o Sujeito Passivo interpôs recurso voluntário, alegando que o reportado crédito foi fulminado pela decadência (processo digital, fls. 77 a 96).

Contrarrazões ao recurso voluntário

Não apresentadas pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

Voto

Conselheiro Francisco Ibiapino Luz - Relator

Admissibilidade

O recurso é tempestivo, pois a ciência da decisão recorrida se deu em 22/2/2008 (processo digital, fl. 75), e a peça recursal foi interposta em 24/3/2008 (processo digital, fl. 77 e 97), dentro do prazo legal para sua interposição. Logo, já que atendidos os demais pressupostos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, dele tomo conhecimento.

Prejudicial de mérito

Prazo decadencial

Na relação jurídico-tributária, a decadência se traduz fato extintivo do direito da Fazenda Pública apurar, de ofício, tributo que deveria ter sido pago espontaneamente pelo contribuinte. Nessa perspectiva, vale consignar que, em 20/6/2008, foi publicado o enunciado da Súmula Vinculante nº 8, editada pelo Supremo Tribunal Federal (STF), declarando a inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei nº 8.212/91. Por conseguinte, conforme vinculação estabelecida no art. 2º da Lei nº 11.417, de 19 de dezembro de 2006, o lapso temporal que a União dispõe para constituir crédito tributário referente a CSP não mais será o reportado decênio legal, e sim de 5 (cinco) anos, exatamente, dentro dos contornos dados pelo Código Tributário Nacional (CTN).

Assim considerado, o sujeito ativo dispõe do prazo de 5 (cinco) anos para constituir referido crédito tributário mediante lançamento (auto de infração ou notificação de lançamento), variando conforme as circunstâncias, apenas, a data de início da referida contagem. É o que se vê nos arts. 150, § 4º, e 173, incisos I e II e § único, do CTN, nestes termos:

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.

[...]

§ 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

[...]

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.

Cotejando os supracitados preceitos, deduz-se que o legislador dispensou tratamento diferenciado àquele contribuinte que pretendeu cumprir corretamente sua obrigação tributária, apurando e recolhendo o encargo que supostamente entendeu devido. Nessa perspectiva, o CTN trata o instituto da decadência em dois preceitos distintos, quais sejam: (i) em regra especial, de aplicação exclusiva quando o lançamento se der por homologação (art. 150, § 4º) e (ii) na regra geral, aplicável a todos os tributos e penalidades, conforme as circunstâncias, independentemente da modalidade de lançamento (art. 173, incisos I e II e § único).

Por pertinente, a compreensão do que está posto no CTN, art. 173, fica facilitada quando se vê as normas para elaboração, redação, alteração e consolidação de leis, presentes na Lei Complementar nº 95, de 26 de fevereiro de 1998. Mais especificamente, consoante o art. 11, inciso III, alíneas “c” e “d”, da reportada Lei Complementar, os incisos I e II e § único supracitados trazem enumerações atinentes ao caput (CTN, art. 173, incisos I e II) e exceção às regras enumeradas precedentemente (CTN, art. 173, § único) respectivamente. Confira-se:

Art. 11. As disposições normativas serão redigidas com clareza, precisão e ordem lógica, observadas, para esse propósito, as seguintes normas:

[...]

III - para a obtenção de ordem lógica:

[...]

c) expressar por meio dos parágrafos os aspectos complementares à norma enunciada no caput do artigo e as exceções à regra por este estabelecida;

d) promover as discriminações e enumerações por meio dos incisos, alíneas e itens.

À vista dessas premissas, o termo inicial do descrito prazo decadencial levará em conta - além das hipóteses de apropriação indébita de CSP, dolo, fraude e simulação -, a forma de apuração do correspondente tributo e a antecipação do respectivo pagamento. Portanto, o início do mencionado prazo quinquenal se dará a partir:

1. do respectivo fato gerador, nos tributos apurados por homologação, quando afastadas as hipóteses de apropriação indébita de CSP, dolo, fraude e simulação, e houver antecipação de pagamento do correspondente imposto ou contribuição, ainda que em valor inferior ao efetivamente devido, aí se incluindo eventuais retenções na fonte – IRRF (CTN, art. 150, § 4º);

2. do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, quanto às penalidades e aos tributos não excepcionados anteriormente (item 1), desde que o respectivo procedimento fiscal não se tenha iniciado em data anterior (CTN, art. 173, inciso I);

3. da ciência de início do procedimento fiscal, quanto aos tributos não excepcionados no item 1, quando a respectiva fiscalização for instaurada antes do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (CTN, art. 173, § único);

4. da decisão administrativa irreformável de que trata o art. 156, inciso IX, do CTN, nos lançamentos destinados a, novamente, constituir crédito tributário objeto de autuação anulada por vício formal (CTN, art. 173, inciso II).

Por fim, cabível trazer considerações relevantes acerca de citadas regras especial e geral, as quais refletem na contagem do prazo decadencial. A primeira, tratando da antecipação de pagamento, total ou parcial, da contribuição apurada; a segunda, relativamente ao momento em que o Fisco poderá iniciar procedimento fiscal tendente a constituir suposto crédito tributário.

Em tal raciocínio, por meio dos Enunciados nºs 99, 106 e 148 de suas súmulas, este Conselho já delineou casos de aplicação das regras especial e geral respectivamente, nestes termos:

Súmula 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.

Súmula CARF nº 106:

Caracterizada a ocorrência de apropriação indébita de contribuições previdenciárias descontadas de segurados empregados e/ou contribuintes individuais, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN. **(Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).**

Súmula 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.

Igualmente pertinente, tocante à regra geral vista, a inércia do Fisco, a qual supostamente consumaria a decadência, terá por referência o prazo final para a entrega da correspondente GFIP. Isto, porque, antes de citada data, embora o fato gerador já tenha se aperfeiçoado, eventual autuação será tida por arbitrária, já que o contribuinte tem a faculdade de corrigir eventuais impropriedades, por ventura, declaradas. Portanto, o prazo decadencial estabelecido no CTN, art. 173, inciso I, terá por termo inicial o 1º de janeiro do ano seguinte àquele em que ditas declarações foram ou deveriam ter sido apresentadas.

GFIP – Prazo de apresentação

Regra geral, desde janeiro de 1999, os contribuintes estão obrigados a prestar informações sociais previdenciárias mediante a apresentação de GFIP - constitutiva de crédito tributário a partir de 3 de dezembro 2008 - até o 7º (sétimo) dia do mês subsequente ao da ocorrência dos respectivos fatos geradores, exceto quanto à competência 13, cuja transmissão se dará até 31 de janeiro do ano seguinte. Ademais, caso a repartição bancária não funcione na

referida data, reportado termo final será antecipado para o dia de expediente bancário imediatamente anterior. É o que se infere do que está posto na Lei 8.212, de 24 de julho de 1991, com as alterações implementadas pelas Lei nº 9.528, de 10 de dezembro de 1997 e Medida Provisória nº 449, de 3 dezembro de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009; regulamentada pelo Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999, cujas normas de aplicação constam da Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, e Manual DA GFIP/SEFIP (Atualização: 10/2008. P. 12). Confirma-se:

Lei nº 8.212, de 1991:

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

[...]

IV - declarar à Secretaria da Receita Federal do Brasil e ao Conselho Curador do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS, na forma, prazo e condições estabelecidos por esses órgãos, dados relacionados a fatos geradores, base de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS ou do Conselho Curador do FGTS: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

[...]

§ 2º A declaração de que trata o inciso IV do caput deste artigo constitui instrumento hábil e suficiente para a exigência do crédito tributário, e suas informações comporão a base de dados para fins de cálculo e concessão dos benefícios previdenciários. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

[...]

§ 9º A empresa deverá apresentar o documento a que se refere o inciso IV do caput deste artigo ainda que não ocorram fatos geradores de contribuição previdenciária, aplicando-se, quando couber, a penalidade prevista no art. 32-A desta Lei.

Decreto nº 3.048, de 1999:

Art. 225. A empresa é também obrigada a:

[...]

IV - informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social, por intermédio da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social, na forma por ele estabelecida, dados cadastrais, todos os fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse daquele Instituto;

[...]

§ 2º A entrega da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social deverá ser efetuada na rede bancária, conforme estabelecido pelo Ministério da Previdência e Assistência Social, até o dia sete do mês seguinte àquele a que se referirem as informações. (Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 1999)

§ 3º A Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social é exigida relativamente a fatos geradores ocorridos a partir de janeiro de 1999.

[...]

§ 8º O disposto neste artigo aplica-se, no que couber, aos demais contribuintes e ao adquirente, consignatário ou cooperativa, sub-rogados na forma deste Regulamento.

IN RFB nº 971, de 2009:

Art. 47. A empresa e o equiparado, sem prejuízo do cumprimento de outras obrigações acessórias previstas na legislação previdenciária, estão obrigados a:

[...]

VIII - informar mensalmente, à RFB e ao Conselho Curador do FGTS, em GFIP emitida por estabelecimento da empresa, com informações distintas por tomador de serviço e por obra de construção civil, os dados cadastrais, os fatos geradores, a base de cálculo e os valores devidos das contribuições sociais e outras informações de interesse da RFB e do INSS ou do Conselho Curador do FGTS, na forma estabelecida no Manual da GFIP;

[...]

§ 11. Para o fim do inciso VIII do caput, considera-se informado à RFB quando da entrega da GFIP, conforme definição contida no Manual da GFIP.

MANUAL DA GFIP/SEFIP (_versao_84.pdf. Acesso em: 21 de maio de 2020):

6 - PRAZO PARA ENTREGAR E RECOLHER

A GFIP/SEFIP é utilizada para efetuar os recolhimentos ao FGTS referentes a qualquer competência e, a partir da competência janeiro de 1999, para prestar informações à Previdência Social, devendo ser apresentada mensalmente, independentemente do efetivo recolhimento ao FGTS ou das contribuições previdenciárias, quando houver:

[...]

Caso não haja expediente bancário, a transmissão deve ser antecipada para o dia de expediente bancário imediatamente anterior.

O arquivo NRA.SFP, referente à competência 13, destinado exclusivamente à Previdência Social, deve ser transmitido até o dia 31 de janeiro do ano seguinte ao da referida competência

Posta assim a questão, passo propriamente ao enfrentamento da controvérsia.

Tratando-se das competências compreendidas 11/98 e 12/2000, sendo esta última a mais recente, cujo lançamento poderia ser efetivado a partir de janeiro de 2001, o prazo decadencial visto na regra geral estabelecida no CTN, art. 173, inciso I, teve sua contagem iniciada em 1º/1/2002 (primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado). Por conseguinte, a razão está com a Recorrente, pois a ciência do respectivo lançamento somente ocorreu em 29/3/2007, posteriormente à expiração do período decadencial, o qual já tinha se operado em 1/1/2007 (processo digital, fls. 4 e 7).

Conclusão

Ante o exposto, dou provimento ao recurso interposto, extinguindo-se o crédito tributário decaído.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz