



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

Processo nº 36202.000874/2007-12
Recurso nº 248.637 Voluntário
Acórdão nº 2302-00.570 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de agosto de 2010
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS EM GERAL
Recorrente DISTRIBUIDORA LUNAR LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 15/02/2007

PRAZO DECADENCIAL. CINCO ANOS. ART. 173, I DO CTN.

O Supremo Tribunal Federal, conforme entendimento exarado na Súmula Vinculante nº 8, no julgamento proferido em 12 de junho de 2008, reconheceu a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212 de 1991. Incidência do preceito inscrito no art. 173, I do CTN. Encontram-se atingidos pela fluência do prazo decadencial parte dos fatos geradores apurados pela fiscalização.

OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. COMINAÇÃO DE PENALIDADES. LEI Nº 8.212/91. LEGALIDADE.

As penalidades impostas pela infringência de qualquer dispositivo constante na Lei nº 8.212/91 encontram-se cominadas na própria Lei de Custeio da Seguridade Social e não em seu Regulamento, o qual, apenas, dispõe sobre a forma como a multa será aplicada, em função da gravidade da infração.

CONDUTA TÍPICA DE INFRAÇÃO. CIRCUNSTÂNCIA AGRAVANTE. BIS IN IDEM. IMPOSSIBILIDADE.

A conduta que, por si só, consubstancia-se infração à legislação previdenciária, formalmente prevista na legislação de regência, não pode ser qualificada como circunstância agravante de penalidade, sob pena de se incorrer em *bis in idem*.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária da Segunda Seção de Julgamento, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do relator.


MARCO ANDRÉ RAMOS VIEIRA – Presidente


ARLINDO DA COSTA E SILVA - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Liege Lacroix Thomasi, Arlindo Costa e Silva, Manoel Coelho Arruda Júnior, Thiago Davila Melo Fernandes e Marco André Ramos Vieira (presidente).

Relatório

Período de apuração: 01/01/1996 a 31/12/2005

Data da lavratura da Auto de Infração: 15/02/2007

Data da Ciência do Auto de Infração: 13/03/2007

Trata-se de auto de infração decorrente do descumprimento de obrigações acessórias previstas no inciso I do art. 32 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, lavrado em desfavor do recorrente, por ter deixado de incluir segurados e os valores das respectivas remunerações, nas folhas de pagamento, no período de 01/1997 a 12/2005, conforme descrito no Relatório Fiscal, a fls. 19/20

CFL - 30

Deixar a empresa de preparar folha(s) de pagamento(s) das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidas pelo INSS

Relata o auditor fiscal notificante que, na verificação das folhas de pagamento, Livros Diário e Razão e Contratos com vendedores, foi constatado que a empresa deixou de relacionar nas folhas de pagamento todos os segurados que lhe prestaram serviços, bem como parcelas pagas a estes, conforme discriminado nas planilhas de códigos de levantamento PCI, RPF, TRA, PRE, TAP, anexas ao Auto de Infração.

Cita que, dentre as parcelas pagas, mas não registradas nas folhas de pagamento, estão a remuneração de contribuintes individuais, comissão a vendedores, salário utilidade (IPVA e licenciamento de veículos), e premiação efetuada através dos cartões denominados FLEXCARD e PREMIUM CARD.

Consigna a fiscalização que a autuada incorreu em circunstância agravante da penalidade, prevista no inciso IV (obstado a ação da fiscalização) do art. 290 do Regulamento da Previdência Social - RPS, o que elevaria a multa em duas vezes.

Aponta que, conforme Termo de Antecedente de Infração, não constam autos de infração lavrados contra a empresa em ações fiscais anteriores.





Ressalta, alfm, não terem sido constatadas circunstâncias atenuantes previstas art. 291 do RPS.

A multa foi aplicada em conformidade com o art. 283, I, "a" e art 373 do Regulamento da previdência Social - RPS, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99, atualizado pela Portaria MPS 342, de 16/08/2006, no valor de R\$ 1.156,95 o qual foi elevado em duas vezes em razão da ocorrência de circunstância agravante prevista no inciso IV do art. 290 do RPS, importando em R\$ 2.313,90 (Dois mil,trezentos e treze reais e noventa centavos).

Irresignado com o supracitado lançamento tributário, o autuado apresentou impugnação a fls. 93/102.

A Delegacia da Receita Previdenciária em Vitória/ES lavrou Decisão-Notificação (DN), a fls. 114/120, julgando procedente a autuação e mantendo o crédito tributário em sua integralidade.

A autuada foi cientificada da decisão de 1ª Instância no dia 08 de maio de 2007, conforme Aviso de Recebimento – AR a fl. 142.

Inconformada com a decisão exarada pelo órgão administrativo julgador *a quo*, o ora recorrente interpôs recurso voluntário, a fls. 125/136, respaldando sua contrariedade em argumentação desenvolvida nos seguintes termos:

- Que a aplicação da multa questionada, bem como sua gradação/fixação, foi veiculada por atos normativos infralegais, em evidente afronta ao princípio da legalidade e ao comando contido no inciso V do art. 97 do CTN.
- Aduz ser inaplicável ao caso a circunstância agravante da penalidade, já que, no seu sentir, não ocorreu obstaculização da ação fiscal.

Ao fim, requer o recorrente a procedência do presente recurso para reformar a decisão recorrida e considerar insubsistente o AI Nº 37.019.895-6, desconstituindo-o na forma da lei.

Relatados sumariamente os fatos relevantes.

Voto

Conselheiro ARLINDO DA COSTA E SILVA, Relator

1. DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

O sujeito passivo foi valida e eficazmente cientificado da decisão recorrida no dia 08 de maio de 2007, terça-feira, iniciando-se pois o decurso do prazo recursal na quarta-feira seguinte, diga-se, 09/05/2007. Havendo sido o recurso voluntário protocolado no dia 06 de junho do mesmo ano, há que se reconhecer a tempestividade do recurso interposto.

Presentes os demais requisitos de admissibilidade do recurso. Dele conheço.

2. DAS QUESTÕES PRELIMINARES

2.1. DA DECADÊNCIA

Malgrado não tenha sido suscitada pelo recorrente, a condição intrínseca de matéria de ordem pública nos autoriza a examinar, *ex officio*, a questão relativa à fluência do prazo decadencial do direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário objeto do vertente processo.

O Supremo Tribunal Federal, conforme entendimento exarado na Súmula Vinculante nº 8, em julgamento realizado em 12 de junho de 2008, reconheceu a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, nos termos que se vos seguem:

Súmula Vinculante nº 8 - "São inconstitucionais o 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".

Conforme estatuído no art. 103-A da Constituição Federal, a Súmula Vinculante nº 8 é de observância obrigatória tanto pelos órgãos do Poder Judiciário quanto pela Administração Pública, devendo este Colegiado aplicá-la de imediato.

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.

Afastada por inconstitucionalidade a eficácia das normas inscritas nos artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, urgem serem seguidas as disposições relativas à matéria em relevo inscritas no Código Tributário Nacional – CTN e nas demais leis de regência.

O instituto da decadência no Direito Tributário, malgrado respeitadas posições em sentido diverso, encontra-se regulamentado no art. 173 do Código Tributário Nacional - CTN, que reza *ipsis litteris*:

Código Tributário Nacional - CTN

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



A análise da subsunção do fato *in concreto* à norma de regência revela que, ao caso *sub examine*, opera-se a incidência das disposições inscritas no inciso I do transcrito art. 173 do CTN. Nessa condição, tendo sido o Auto de Infração lavrado em 15 de fevereiro de 2007, com ciência do autuado em 13 de março do mesmo ano, este apenas alcançaria as obrigações acessórias exigíveis a contar da competência dezembro/2001, inclusive, excluídas as relativas ao 13º salário desse mesmo ano.

Pelo exposto, encontram-se atingidas pela fluência do prazo decadencial todas as obrigações tributárias relativas aos fatos geradores ocorridos nas competências anteriores a dezembro de 2001, caducando, por conseguinte, o direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário a elas correspondente.

Roga-se atenção ao fato de que o reconhecimento da decadência parcial do direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário não inquina de vício todo o processo. A declaração de caducidade acima aduzida apenas tem o condão de extirpar do lançamento tributário tão somente as obrigações atingidas pelo citado instituto de direito tributário uma vez que a ocorrência deste constitui-se causa extintiva do crédito tributário, nos termos do art. 156, V, *in fine*, do CTN, e não hipótese de nulidade do lançamento.

Dessarte, o eventual crédito tributário decorrente das obrigações relativas às competências atingidas pela decadência encontra-se extinto, e não nulo, sendo por aquele motivo, e não por este, excluído da abrangência do presente Auto de Infração.

Vencidas as questões preliminares, passamos à análise do mérito.

3. DO MÉRITO:

3.1. DA LEGALIDADE/CONSTITUCIONALIDADE DA LEGISLAÇÃO APLICÁVEL.

O recorrente alega em sua defesa que a aplicação da multa questionada, bem como sua gradação/fixação, foram veiculadas por atos normativos infralegais – o RPS -, em afronta ao princípio da legalidade e ao comando contido no inciso V do art. 97 do CTN.

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer.

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção,

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65,

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo,

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65,

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas; (grifos nossos)

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades



§ 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso

§ 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo

O vocábulo “cominar” advém do latim, *comminatio*, e significa ameaçar com pena, ou castigo. A função da cominação é tornar mais seguro o cumprimento da obrigação, quer em si mesma, quer por via de seu substitutivo processual, a pena.

Na acepção jurídica, cominar tem o sentido de prescrever ou decretar penalidades, por descumprimento de norma ou em decorrência de infração legal.

Com efeito, o Código Tributário Nacional determina que somente a lei pode instituir, extinguir e majorar tributos, bem como, cominar penalidades.

É prudente todavia sublinhar que o parágrafo segundo do citado art. 97 do CTN destaca que atualização de valor monetário não constitui majoração, de forma que escapa do âmbito da lei formal imposta pelo CTN, de molde que pode ser aviada por outro instrumento normativo previsto no ordenamento jurídico.

O art. 96 do *Codex* Tributário especifica que “*A expressão legislação tributária compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes*”.

São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos, no dizer do art. 100 do CTN:

- I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;
- II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;
- III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;
- IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Cumprе clamar a atenção do leitor, dada à sua extrema importância, a uma singela distinção promovida pelo CTN, ao tratar das obrigações tributárias. Vejamos na sequência:

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 113 A obrigação tributária é principal ou acessória

§ 1º A obrigação principal 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 A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária



CAPÍTULO II

Fato Gerador

Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência

Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal

Combinando-se o artigos 97, III e 114, ambos do CTN, verifica-se a definição do fato gerador demanda lei formal.

De outro eito, no que se refere ao estabelecimento de obrigações acessórias, estas decorrem da legislação tributária, não havendo exigência de lei em sentido estrito. O que o CTN submete à lei formal é a cominação de penalidade pelo descumprimento de obrigação tributária, principal ou acessória.

Sendo assim, em matéria de infrações à legislação previdenciária, realizando o comando imperativo estatuído no citado código, o art. 92 da Lei nº 8.212/91 determinou que a infração de qualquer dispositivo constante na citada Lei de Custeio, para a qual não haja penalidade expressamente cominada, sujeita o responsável, conforme a gravidade da infração, a multa variável de Cr\$ 100.000,00 (cem mil cruzeiros) a Cr\$ 10.000.000,00 (dez milhões de cruzeiros), na forma como dispuser o regulamento.

Ou seja, é a lei formal que está a cominar a penalidade, não o regulamento. A lei apenas outorgou ao regulamento a competência para dispor sobre a forma como essa penalidade, variável em sua origem legal, será aplicada às infrações, em razão da sua maior ou menor gravidade ao interesse da arrecadação ou da fiscalização de tributos. Note-se que, nos termos do art. 115 do CTN, o fato gerador da obrigação acessória é a situação que, na forma da legislação – não da lei –, impõe a prática ou a abstenção do ato punível.

Abordando as alegações do recorrente por um outro ângulo, não se pode olvidar que, sendo a atuação da Administração Tributária inteiramente vinculada à Lei, e, restando os preceitos normativos que regem a imposição da penalidade ora em apreciação plenamente vigentes e eficazes, a inobservância desses comandos legislativos implicaria negativa de vigência por parte do Auditor Fiscal Notificante, fato que desaguaria inexoravelmente em responsabilidade funcional dos agentes do Fisco Federal.

Cumpre-nos chamar a atenção para o fato de que as disposições introduzidas pela legislação tributária em apreço, até o presente momento, não foram ainda vitimadas de qualquer seqüela decorrente de declaração de inconstitucionalidade, tampouco de ilegalidade, seja na via difusa seja na via concentrada, exclusiva do Supremo Tribunal Federal, produzindo portanto todos os efeitos jurídicos que lhe são típicos.

Ademais, perfilhando idêntico entendimento como o acima esposado, a Súmula CARF nº 2, de observância vinculante, exorta não ser o CARF órgão competente para se pronunciar a respeito da inconstitucionalidade de lei de natureza tributária.

Súmula CARF nº 2:



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

Ao cabo de tais considerações, impõe-se consignar que não vislumbramos qualquer vício que possa macular, formal ou materialmente, o procedimento operado pela fiscalização.

3.2. DAS CIRCUNSTÂNCIAS AGRAVANTES

Alega o recorrente ser inaplicável ao caso a circunstância agravante da penalidade, já que, no seu sentir, não ocorreu obstaculização da ação fiscal.

Neste ponto, há que se admitir que a razão assiste ao recorrente.

As circunstâncias agravantes, em função das quais será operada a gradação da multa, encontram-se dispostas *numerus clausus* no art. 290 do RPS.

Regulamento da Previdência Social

Art. 290 Constituem circunstâncias agravantes da infração, das quais dependerá a gradação da multa, ter o infrator:

I - tentado subornar servidor dos órgãos competentes,

II - agido com dolo, fraude ou má-fé,

III - desacatado, no ato da ação fiscal, o agente da fiscalização,

IV - obstado a ação da fiscalização, ou (grifos nossos)

V - incorrido em reincidência.

Parágrafo único Caracteriza reincidência a prática de nova infração a dispositivo da legislação por uma mesma pessoa ou por seu sucessor, dentro de cinco anos da data em que se tornar irrecorrível administrativamente a decisão condenatória, da data do pagamento ou da data em que se configurou a revelia, referentes à autuação anterior. (Redação dada pelo Decreto nº 6.032/2007)

Art. 292 As multas serão aplicadas da seguinte forma:

I - na ausência de agravantes, serão aplicadas nos valores mínimos estabelecidos nos incisos I e II e no § 3º do art. 283 e nos arts. 286 e 288, conforme o caso;

II - as agravantes dos incisos I e II do art. 290 elevam a multa em três vezes,

III - as agravantes dos incisos III e IV do art. 290 elevam a multa em duas vezes, (grifos nossos)

IV - a agravante do inciso V do art. 290 eleva a multa em três vezes a cada reincidência no mesmo tipo de infração, e em duas vezes em caso de reincidência em infrações diferentes, observados os valores máximos estabelecidos no caput dos arts. 283 e 286, conforme o caso; e

V - na ocorrência da circunstância atenuante no art. 291, a multa será atenuada em cinquenta por cento. (Revogado pelo Decreto nº 6.727, de 12 de janeiro de 2009)

Parágrafo único Na aplicação da multa a que se refere o art. 288, aplicar-se-á apenas as agravantes referidas nos incisos III e V do art. 290, as quais elevam a multa em duas vezes.



Compulsando entretanto os autos, não identificamos a ocorrência de qualquer evento, da prática do recorrente, que possa caracterizar obstaculização à fiscalização.

Vasculhando o Relatório Fiscal da infração, consta consignado *ad litteris et verbis*:

"Ficou caracterizado, pela não apresentação de documentos e pela falta de contabilização de despesas, circunstância agravante da penalidade, prevista no inciso IV (obstado a ação da fiscalização) do art. 290 do Regulamento da Previdência Social - RPS, o que eleva a multa em duas vezes".

Da mera leitura do transcrito parágrafo, percebe-se que o auditor fiscal notificante computou como obstaculização da ação fiscal a "*não apresentação de documentos*" e a "*falta de contabilização de despesas*", justamente as condutas caracterizadoras de infrações autônomas, previstas na legislação previdenciária sob os Códigos de Fundamentação Legal nº 38 e 34 respectivamente.

Obstar a ação da fiscalização significa criar dificuldades, impedimentos, interpor obstáculos, opor-se ou criar embaraços, utilizar-se de artifícios para que o auditor fiscal não consiga desenvolver o seu ofício a contento. A conduta perpetrada nesse intento pelo agente, para se configurar como circunstância agravante, não pode estar tipificada na legislação como uma infração autônoma.

Ora, trata-se de sabença universal que um mesmo fato jurídico não pode ser qualificado, ao mesmo tempo, como a infração *in puniendi* e como circunstância agravante, sob pena de se incorrer em *bis in idem* funcional, o que seria inaceitável.

Por todo o exposto, e diante da não identificação de circunstâncias, de fato, enquadráveis como agravantes da infração, pautamos pela desconstituição da agravante e, consequentemente, pelo afastamento da majoração do valor da multa, devendo esta ser aplicada em seu valor originário.

4. CONCLUSÃO:

Pelos motivos expendidos, CONHEÇO do recurso voluntário para, no mérito, CONCEDER-LHE PROVIMENTO PARCIAL, devendo ser excluída do cálculo da multa a majoração do seu valor (2x), eis que não restaram caracterizadas circunstâncias agravantes da infração.

É como voto.

ARLINDO DA COSTA E SILVA - Relator

