



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

Processo nº 36830.009865/2006-18
Recurso nº 249.718 Voluntário
Acórdão nº 2301-02.169 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 9 de junho de 2011
Matéria CONT. PREV. - AUTO DE INFRAÇÃO - GFIP - OMISSÕES
Recorrente STAFF INFORMÁTICA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/09/1999 a 31/12/2005

DECADÊNCIA. PRAZO DE CINCO ANOS. DISCUSSÃO DO *DIES A QUO* NO CASO CONCRETO.

De acordo com a Súmula Vinculante nº 08, do STF, os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991 são inconstitucionais, devendo prevalecer, no que tange à decadência e prescrição, as disposições do Código Tributário Nacional (CTN). O prazo decadencial, portanto, é de cinco anos. O *dies a quo* do referido prazo é, em regra, aquele estabelecido no art. 173, inciso I do CTN (primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado), mas a regra estipulativa deste é deslocada para o art. 150, §4º do CTN (data do fato gerador) para os casos de lançamento por homologação. Constatando-se dolo, fraude ou simulação, a regra decadencial é reenviada para o art. 173, inciso I do CTN. No caso dos autos, não existem pagamentos em relação aos fatos geradores lançados, o que impõe a aplicação da regra decadencial do art. 173, inciso I.

ENQUADRAMENTO SEGURADOS EMPREGADOS. PRETENSOS SÓCIOS.

Houve vínculo dos segurados com a sociedade empresária por mais de três anos, restando configurada a prestação de serviços. Também não procede a alegação de que os mesmos seriam sócios, pois não há registro dessas pessoas no contrato social da sociedade.

Não é verossímil a alegação de que se tratou de indenização. A indenização repara um dano e não remunera um serviço.

ARBITRAMENTO. REMUNERAÇÃO DOS SÓCIOS. POSSIBILIDADE.

O arbitramento tem lugar na hipótese de não merecerem fé as declarações e ou documentos elaborados pelo sujeito passivo. No caso, não há documentos

relativos às receitas contabilizadas pela recorrente suficientes para a fiscalização aferir exatidão e veracidade dos valores. Todo o registro contábil tem que ser lastreado em um documento, se a recorrente não guarda tais registros terá que arcar com a violação de tal dever. Entre as violações, além da imposição de penalidade pelo descumprimento de obrigação acessória, há a possibilidade de arbitramento. Sendo válido o arbitramento das remunerações, realizado pela fiscalização, para os sócios da recorrente.

MULTA POR OMISSÕES OU INEXATIDÕES NA GFIP.

Constitui infração a apresentação de GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

INAPLICABILIDADE DO ARTIGO 71 DO CÓDIGO PENAL.

Inaplicável esse dispositivo para as infrações administrativas já que restrito a ocorrência de crimes.

RETROATIVIDADE BENIGNA. OMISSÕES E INEXATIDÕES NA GFIP. LEI 11.941/2009. REDUÇÃO DA MULTA.

As multas por omissões ou inexatidões na GFIP foram alteradas pela Lei 11.949/2009 de modo a, possivelmente, beneficiar o infrator, conforme consta do art. 32-A da Lei n.º 8.212/1991. Conforme previsto no art. 106, inciso II, alínea “c” do 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.

DA VEDAÇÃO AO CONFISCO COMO NORMA DIRIGIDA AO LEGISLADOR E NÃO APLICÁVEL AO CASO DE PENALIDADE PECUNIÁRIA

O Princípio de Vedação ao Confisco está previsto no art. 150, IV, e é dirigido ao legislador de forma a orientar a feitura da lei, que deve observar a capacidade contributiva e não pode dar ao tributo a conotação de confisco. Portanto, uma vez positivada a norma, é dever da autoridade fiscal aplicá-la. Além disso, é de se ressaltar que a multa de ofício é devida em face da infração à legislação tributária e por não constituir tributo, mas penalidade pecuniária estabelecida em lei, é inaplicável o conceito de confisco previsto no inciso IV do art. 150 da Constituição Federal.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, I) por maioria de votos: a) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para aplicar ao cálculo da multa o art. 32-A, da Lei 8.212/91, caso este seja mais benéfico à Recorrente, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira, que votaram em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para determinar que a multa seja recalculada, nos termos do I, art. 44, da Lei n.º 9.430/1996, como determina o Art. 35-A da Lei 8.212/1991, deduzindo-se as multas aplicadas nos lançamentos correlatos, e que se utilize esse valor, caso seja mais benéfico à Recorrente; II) por unanimidade de votos: a) em dar provimento parcial ao recurso, nas preliminares, para excluir do cálculo da multa, devido à regra decadencial expressa no I, Art. 173 do CTN, os fatos ocorridos até a competência 12/2000, anteriores a 01/2001, nos

Processo nº 36830.009865/2006-18
Acórdão n.º **2301-02.169**

S2-C3T1
Fl. 1.549

termos do voto do Relator; b) em negar provimento ao Recurso nas demais alegações da Recorrente, nos termos do voto do Relator.

(assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira - Presidente.

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva - Relator.

Participaram do presente julgamento, a Conselheira Bernadete de Oliveira Barros, bem como os Conselheiros Leonardo Henrique Pires Lopes, Wilson Antonio Souza Correa, Adriano González Silvério, Mauro José Silva e Marcelo Oliveira.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração, lavrado em 07/03/2006, por ter a empresa acima identificada, segundo Relatório Fiscal da Infração, fls. 08/131, apresentado o documento a que se refere o art. 32, inciso IV e §3º com informações inexatas, incompletas ou omissas em relação aos fatos geradores de contribuições previdenciárias nas competências 09/1999 a 12/2005, tendo resultado na aplicação de multa de R\$ 144.750,73.

A presente autuação está relacionada com a NFLD constante do processo 36830.009113/2006-49 já julgado pela 2ª Turma desta Câmara. Naquele processo o Recurso Voluntário foi provido em parte para acatar a decadência segundo o *dies a quo* do art. 173, inciso a para anular por vício formal o lançamento no tocante ao levantamento Cooperville.

Os fatos geradores englobados no lançamento incluem pagamento de remuneração aos segurados Jaly Humberto de Paiva Júnior e Gerson Barkemeyer; arbitramento da remuneração do Sr. Renato de Carvalho; remuneração a diretores; remuneração a segurados empregados contratados por intermédio de pessoa jurídica.

Na Decisão-Notificação de fls. 1414/1433, a DRP/Blumenau concluiu pela procedência integral do lançamento, tendo a recorrente sido cientificada do decisório em 28/09/2006, fls. 1435.

O recurso voluntário, apresentado em 24/10/2006, fls. 1437/1510, apresentou argumentos em relação à incidência da contribuição previdenciária conforme a seguir resumimos:

parte do crédito já foi atingida pela fluência do prazo decadencial;

deve ser reconhecida a denúncia espontânea, com o reprocessamento da contabilidade;

os livros foram devidamente retificados;

os Srs. Jaly Paiva e Gerson Barkemeyer nunca foram empregados da recorrente; os valores pagos tiveram caráter indenizatório;

a microfilmagem dos cheques demonstram a veracidade dos argumentos da recorrente;

não há motivo para arbitramento da remuneração do sócio Renato Luiz de Carvalho;

é possível a distribuição de lucros de maneira desproporcional;

as atas das reuniões são válidas;

é legítima a existência da Cooperville, tendo prestado serviços a diversas empresas e não apenas à recorrente;

não estão presentes os pressupostos da relação de emprego;

as irregularidades na empresa CELPAP não podem ser imputadas à recorrente;

Processo nº 36830.009865/2006-18
Acórdão n.º **2301-02.169**

S2-C3T1
Fl. 1.550

não há subordinação entre as pessoas dos sócios da CELPAP e da HM com a recorrente;

Com relação à penalidade por descumprimento de obrigação acessória, alega que as infrações são de natureza continuada e suscita a aplicação do art. 71 do Código Penal.

Afirma que a multa aplicada tem efeito confiscatório, não podendo prevalecer pois contraria o art. 150, inciso IV da Constituição Federal.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Mauro José Silva, Relator

Reconhecemos a tempestividade do recurso apresentado e dele tomamos conhecimento.

Decadência. Prazo de cinco anos e *dies a quo* tomando a regra do art. 173, inciso I ou art. 150, §4º, conforme detalhes do caso

A aplicação da decadência suscita o esclarecimento de duas questões essenciais: o prazo e o *dies a quo* ou termo de início.

O prazo decadencial para as contribuições sociais especiais para a seguridade social, que era objeto de disputa com relação à aplicação do que dispunha a Lei 8.212/1991 – dez anos - ou o CTN – cinco anos, suscitou o surgimento de súmula vinculante do Supremo Tribunal Federal (STF).

Nas sessões plenárias dos dias 11 e 12/06/2008, respectivamente, o STF, por unanimidade, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 24/07/91 e editou a Súmula Vinculante nº 08. Seguem transcrições:

Parte final do voto proferido pelo Exmo Senhor Ministro Gilmar Mendes, Relator:

Resultam inconstitucionais, portanto, os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91 e o parágrafo único do art.5º do Decreto-lei nº 1.569/77, que versando sobre normas gerais de Direito Tributário, invadiram conteúdo material sob a reserva constitucional de lei complementar.

Sendo inconstitucionais os dispositivos, mantém-se hígida a legislação anterior, com seus prazos quinquenais de prescrição e decadência e regras de fluência, que não acolhem a hipótese de suspensão da prescrição durante o arquivamento administrativo das execuções de pequeno valor, o que equivale a assentar que, como os demais tributos, as contribuições de Seguridade Social sujeitam-se, entre outros, aos artigos 150, § 4º, 173 e 174 do CTN.

Diante do exposto, conheço dos Recursos Extraordinários e lhes nego provimento, para confirmar a proclamada inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91, por violação do art. 146, III, b, da Constituição, e do parágrafo único do art. 5º do Decreto-lei nº 1.569/77, frente ao § 1º do art. 18 da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda Constitucional 01/69.

É como voto.

Súmula Vinculante nº 08:

“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”.

Os efeitos da Súmula Vinculante são previstos no artigo 103-A da Constituição Federal, regulamentado pela Lei nº 11.417, de 19/12/2006, *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. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004).

Lei nº 11.417, de 19/12/2006:

Regulamenta o art. 103-A da Constituição Federal e altera a Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, disciplinando a edição, a revisão e o cancelamento de enunciado de súmula vinculante pelo Supremo Tribunal Federal, e dá outras providências.

...

Art. 2º O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, editar enunciado de 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 prevista nesta Lei.

§ 1º O enunciado da súmula terá por objeto a validade, a interpretação e a eficácia de normas determinadas, acerca das quais haja, entre órgãos judiciários ou entre esses e a administração pública, controvérsia atual que acarrete grave insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos sobre idêntica questão.

Como se constata, a partir da publicação na imprensa oficial, todos os órgãos judiciais e administrativos devem acatar o conteúdo da Súmula Vinculante nº. 08.

Temos, então, que a partir da edição da Súmula Vinculante nº 08 o prazo decadencial das contribuições sociais especiais destinadas para a seguridade social é de cinco anos.

Definido o prazo decadencial, resta o esclarecimento sobre o seu *dies a quo*.

Como podemos extrair dos trechos citados acima, a referida súmula trata, no que se refere à decadência, da definição de seu prazo – 05 anos – em harmonia com o previsto no CTN -, deixando o *dies a quo* do prazo decadencial para ser definido segundo as regras constantes do art. 150,§4º ou do art. 173, inciso I do CTN.

A regra geral para aplicação dos termos iniciais da decadência encontra-se disciplinada no art. 173 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.”

Quis o legislador dispensar tratamento diferenciado para os contribuintes que antecipassem seus pagamentos, cumprindo suas obrigações tributárias corretamente junto a Fazenda Pública, fixando o termo inicial do prazo decadencial anterior ao do aplicado na regra geral, no dispositivo legal do §4º do art. 150 do CTN, *in verbis* :

“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.

(...).

§ 4º Se a lei não fixar prazo à 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.”

Observe-se, pois que, da definição do termo inicial do prazo de decadência, há de se considerar o cumprimento pelo sujeito passivo do dever de interpretar a legislação aplicável para apurar o montante devido e efetuar o pagamento ou o recolhimento do tributo ou contribuição correspondente a determinados fatos jurídicos tributários.

Nesta mesma linha transcrevemos algumas posições doutrinárias:

Misabel Abreu Machado Derzi, *Comentários ao Código Tributário Nacional*, coordenado por Carlos Valder do Nascimento, Ed. Forense, 1997, pág. 160 e 404:

“A inexistência do pagamento devido ou a eventual discordância da Administração com as operações realizadas pelo sujeito passivo, nos tributos lançados por homologação, dão ensejo ao lançamento de ofício, na forma disciplinada pelo art. 149 do CTN, e eventual imposição de sanção.” (auto de infração).

“O prazo para homologação do pagamento, em regra, é de cinco anos, contados a partir da data da ocorrência do fato gerador da obrigação. Portanto a forma de contagem é diferente daquela estabelecida no art. 173, própria para os demais procedimentos, inerentes ao lançamento com base em declaração ou de ofício. Trata-se de prazo mais curto, menos favorável a Administração, em razão de ter o contribuinte cumprido com seu dever tributário e realizado o pagamento do tributo.”

Luciano Amaro, *Direito Tributário Brasileiro*, Ed. Saraiva, 4a Ed., 1999, pág. 352:

“Se porém o devedor se omite no cumprimento do dever de recolher o tributo, ou efetua recolhimento incorreto, cabe a autoridade administrativa proceder ao lançamento de ofício (em substituição ao lançamento por homologação, que se frustrou em razão da omissão do devedor), para que possa exigir o pagamento do tributo ou da diferença do tributo devido.”

Relator: Sob o mesmo enfoque, no Acórdão CSRF/01-01.994, manifestou-se o

“O lançamento por homologação pressupõe o pagamento do crédito tributário apurado pelo contribuinte, prévio de qualquer exame da autoridade lançadora. Segundo preceitua o art. 150 do Código Tributário Nacional, o direito de homologar o pagamento decai em cinco anos, contados da data da ocorrência do fato gerador, exceto nos casos de fraude, dolo ou simulação, situações previstas no § 4º do referido artigo 150.

O que se homologa é o pagamento efetuado pelo contribuinte, consoante dessume-se do referido dispositivo legal. O que não foi pago não se homologa, porque nada há a ser homologado.

Se o contribuinte nada recolheu, se houve insuficiência de recolhimento e estas situações são identificadas pelo Fisco, estamos diante de uma hipótese de lançamento de ofício.

Trata-se de lançamento ex officio cujo termo inicial da contagem do prazo de decadência é aquele definido pelo artigo 173 do Código Tributário Nacional, ou seja, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.” (negrito da transcrição).

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), que durante anos foi bastante criticado pela doutrina por adotar a tese jurídica da aplicação cumulativa do art. 150, §4º com o art. 173, inciso I, julgou em maio de 2009 o Recurso Especial 973.9333 – SC (transitado em julgado em outubro de 2009) como recurso repetitivo e definiu sua posição mais recente sobre o assunto, conforme podemos conferir na ementa a seguir transcrita:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO.

DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: Resp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadência rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

Extraí-se do julgado acima transcrito que o STJ, além de afastar a aplicação cumulativa do art. 150, §4º com o art. 173, inciso I, definiu que o *dies a quo* para a decadência nos casos de tributos sujeitos ao lançamento por homologação somente será aquele da data do fato gerador quando o contribuinte tiver realizado o pagamento antecipado. Nos demais casos, deve ser aplicado o dispositivo do art. 173, inciso I.

Apesar de contribuir para clarificar a aplicação da decadência, tal julgado não eliminou por completo as possíveis dúvidas do aplicador da lei. Entre elas, a que nos interessa no momento é a seguinte: qualquer pagamento feito pelo contribuinte relativo ao tributo e ao período analisado desloca a regra do *dies a quo* da decadência do art. 173, inciso I para o art. 150, § 4º?

Nossa resposta é: não. O pagamento antecipado realizado só desloca a aplicação da regra decadencial para o art. 150, §4º em relação aos fatos geradores considerados pelo contribuinte para efetuar o cálculo do montante a ser pago antecipadamente. Fatos não considerados no cálculo, seja por omissão dolosa ou culposa, se identificados pelo fisco durante procedimento fiscal que antecede o lançamento, permanecem com o *dies a quo* do prazo decadencial regido pelo art. 173, inciso I. Vale dizer que a aplicação da regra decadencial do art. 150, §4º refere-se aos aspectos materiais dos fatos geradores já admitidos pelo contribuinte. Afinal, não se homologa, não se confirma o que não existiu. Assim, mesmo estando obrigados à reproduzir as decisões definitivas de mérito do STJ, por conta da alteração do Regimento do CARF pela Portaria 586 de 26/12/2010, manteremos nossa posição quanto a esse aspecto, uma vez que a decisão daquele Tribunal Superior não esclarece a dúvida quanto à abrangência do pagamento antecipado.

Definida a aplicação da regra decadencial do art. 173, inciso I, precisamos tomar seu conteúdo para prosseguirmos:

“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;”

Da leitura do dispositivo, extraímos que este define o *dies a quo* do prazo decadencial como o “primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”. Mas ainda precisamos definir a partir de quando o lançamento pode ser efetuado. No Resp 973.933-SC, o STJ entendeu que o lançamento poderia ser efetuado a partir da ocorrência do fato gerador, mas não partilhamos desse entendimento. Aqui tratamos de lançamento de ofício e sabemos que este só pode ser realizado após a constatação da omissão do contribuinte em relação ao seu dever de calcular o montante do tributo a ser antecipado e realizar o pagamento. Seria possível, no dia seguinte ao fato gerador, a fiscalização efetuar lançamento de ofício, com aplicação de penalidades, sabendo que o contribuinte ainda dispõe de prazo legal para efetuar o pagamento? Evidentemente que não, pois, insistimos, o lançamento de ofício só pode ser realizado após transcorrido o prazo para o contribuinte efetuar o pagamento. Não pode passar sem ser notado que para fatos geradores ocorridos no último mês do ano essa circunstância pode ser relevante. No caso das contribuições regidas pela Lei 8.212/91, por exemplo, o prazo para pagamento, desde outubro de 2008 conforme estabelecido pela Lei 11.933/2009, é o 20º dia do mês subsequente ao da competência. Logo, os fatos geradores ocorridos em dezembro de 20XX ensejam crédito tributário que deve ser adimplido em janeiro de 20(XX+1), o que resulta em considerar que o lançamento somente poderia ser realizado em 20(XX+1) e o *dies a quo* da decadência somente ocorre no primeiro dia de janeiro de 20(XX+2). Não obstante nossa posição sobre os fatos geradores ocorridos em dezembro de cada ano, deixamos de aplicá-la a partir de janeiro de 2011 em virtude do conteúdo do art. 62-A do Regimento deste CARF que obriga a todos os Conselheiros a reproduzir as decisões definitivas de mérito proferidas pelo STJ julgados na sistemática do art. 543-C. Assim, mesmo

para fatos geradores ocorridos em dezembro de cada ano, consideraremos o *dies a quo* em primeiro de janeiro do ano subsequente, no caso de aplicação do art. 173, inciso I.

Então, para o lançamento do crédito tributário de contribuições sociais especiais destinadas à seguridade social, seja este oriundo de tributo ou de penalidade pelo não pagamento da obrigação principal, o prazo decadencial é de cinco anos contados a partir do primeiro do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, no caso dos fatos geradores para os quais não houve qualquer pagamento por parte do contribuinte, em atendimento ao disposto no art. 173, inciso I do CTN. Para o lançamento de ofício em relação aos aspectos materiais dos fatos geradores relacionados a pagamentos efetuados pelo contribuinte nas situações em que não haja caracterização de dolo, fraude ou sonegação, o *dies a quo* da decadência é a data da ocorrência do fato gerador, conforme preceitua o art. 150, §4º do CTN.

Para a aplicação do art. 150, § 4º, entretanto, temos que atentar para o texto do referido dispositivo:

§ 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.

Notamos que o texto legal refere-se a uma homologação tácita por parte da Fazenda Pública – “considera-se homologado” é a expressão utilizada - no caso de expirado o prazo de cinco anos do fato gerador sem que o fisco “se tenha pronunciado”. A interpretação mais comum desse trecho conclui que o pronunciamento a que se refere o dispositivo deve ser entendido como a homologação expressa ou a conclusão do lançamento de ofício com a ciência do sujeito passivo. Discordamos de tal entendimento. A expressão “pronunciado” não conduz a uma interpretação inequívoca de que equivale a homologação expressa ou lançamento de ofício. O verbo pronunciar, no dicionário Michaelis, é associado a diversos sentidos possíveis, entre eles, “emitir a sua opinião, manifestar o que pensa ou sente “. Quando a Fazenda Pública inicia fiscalização sobre um tributo em um período, está se manifestando, se pronunciando no sentido de que irá realizar a atividade prevista no art. 142 do CTN. Caso o §4º do art. 150 quisesse exigir a homologação expressa e não um simples pronunciamento, teria feito referência ao conteúdo do *caput* do mesmo artigo que define os contornos de tal atividade, mas preferiu a expressão “pronunciado”. Com esse entendimento concluímos que, iniciada a fiscalização, a decadência em relação a todos os fatos geradores ainda não atingidos pela homologação tácita, passa a ser submetida à regra geral de tal instituto, ou seja, passa a ser regida pelo art. 173, inciso I. Ressaltamos que não se trata de interrupção ou suspensão do prazo decadencial, mas de um deslocamento da regra aplicável.

Vejamos um exemplo. Considerando que uma fiscalização tenha sido iniciada em 06/20XX em relação a um tributo para o qual o sujeito passivo exerceu a atividade dele exigida pela lei, ou seja, o sujeito passivo realizou sua escrituração, prestou as informações ao fisco e antecipou, se foi o caso, algum pagamento. Nesse caso teria ocorrido a homologação tácita em relação aos fatos geradores ocorridos até 05/20(XX-5). Os fatos geradores ocorridos depois de 05/20(XX-5) poderão ser objeto de lançamento de ofício válido, desde que este seja cientificado ao sujeito passivo antes de transcorrido o prazo previsto no art. 173, inciso I.

Feitas tais considerações jurídicas gerais sobre a decadência, passamos a analisar o caso concreto.

No mérito, dada a similaridade entre o presente processo e aquele de número 11474.000189/2007-65, bem como sabendo que o resultado daquele processo está intimamente ligado ao resultado do presente e considerando o princípio da eficiência, a necessidade de celeridade nos julgamentos e a qualidade da análise feita, aproveitamos as considerações do Conselheiro Marcos André Ramos Vieira quanto ao mérito das questões envolvendo a NFLD, conforme a seguir transcrevemos. Observamos que a posição do Conselheiro quanto à desconsideração do vínculo entre a cooperativa Cooperville e seus cooperados não interessa ao presente caso, pois no cálculo da multa pelo descumprimento da obrigação acessória tal levantamento não foi incluído, conforme podemos concluir da análise das fls. 153/159.

Segue o texto do voto do Recurso 250.615 cujo conteúdo adotamos integralmente, salvo a parte que não nos interessa relativa à cooperativa Cooperville.

Quanto ao argumento de que deve ser reconhecida a denúncia espontânea, com o reprocessamento da contabilidade; também não assiste razão à recorrente. Mesmo com o reprocessamento ainda restaram fatos não contabilizados ligados ao pagamento a pessoas físicas apuradas pela fiscalização, fato devidamente descrito no relatório fiscal, fls. 201 e seguintes.

Ao contrário do que afirma a recorrente, os livros terem sido retificados ou não é irrelevante, pois os segurados deveriam ter sido incluídos em folhas de pagamento. Destaca-se que ainda persiste a omissão quanto ao pagamento a pessoas físicas na contabilidade da recorrente. Independentemente de os segurados serem empregados ou contribuintes individuais, os pagamentos realizados a pessoas físicas têm que ser registrados nas folhas de pagamento.

Deve ficar claro que as obrigações acessórias são impostas aos sujeitos passivos como forma de auxiliar e facilitar a ação fiscal. Por meio das obrigações acessórias a fiscalização conseguirá verificar se a obrigação principal foi cumprida.

A responsabilidade pela infração é objetiva, independe da culpa ou da intenção do agente para que surja a imposição do auto de infração. Assim, o fato de trazer ou não prejuízo ao Fisco é irrelevante, pois a obrigação sendo instrumental, qualquer descumprimento por presunção legal, acarreta dificuldade na ação fiscal.

Não assiste razão à recorrente quanto ao argumento de que os Srs. Jaly Paiva e Gerson Barkemeyer nunca foram empregados da recorrente; e que os valores pagos tiveram caráter indenizatório. Conforme relatório fiscal e documentos colacionados aos autos, houve pagamento aos diretores realizados pela Staff Informática (item 7 do relatório à fl. 195); portanto não corresponde à realidade o argumento de que o sócio da Staff, Sr. Renato, é quem fazia os pagamentos aos Srs. Jaly e Gerson, a título de indenização. Houve vínculo dos Srs. Jaly e Gerson com a sociedade empresária por mais de três anos, restando configurada a prestação de serviços. Também

não procede a alegação de que os mesmos seriam sócios, pois não há registro dessas pessoas no contrato social da sociedade.

Não é verossímil a alegação de que se tratou de indenização. A indenização repara um dano e não remunera um serviço. No caso, se fosse indenização não haveria motivo para o exercício de atividade laborativa pelos Senhores Jaly e Gerson; as provas colacionadas aos autos demonstram que houve contraprestação pela atividade laborativa, tendo como beneficiária dos serviços a recorrente e com encargo suportado pela recorrente, o fato de alguns pagamentos terem sido realizados pela pessoa física do Sr. Renato, não afasta o fato de o encargo efetivo ter sido suportado pela recorrente, que transferia recurso para a conta do Sr. Renato e deste para a conta dos Srs Jaly e Gerson.

Desse modo, a microfilmagem dos cheques somente demonstram o repasse dos recursos da Staff para o Sr. Renato, o que corrobora que o efetivo encargo financeiro era suportado pela sociedade empresária e não pela pessoa física do sócio.

Ao contrário do que afirma a recorrente, há motivo para arbitramento da remuneração do sócio Renato Luiz de Carvalho. O arbitramento tem lugar na hipótese de não merecerem fé as declarações e ou documentos elaborados pelo sujeito passivo. No caso, não há documentos relativos às receitas contabilizadas pela recorrente suficientes para a fiscalização aferir exatidão e veracidade dos valores. Todo o registro contábil tem que ser lastreado em um documento, se a recorrente não guarda tais registros terá que arcar com a violação de tal dever. Entre as violações, além da imposição de penalidade pelo descumprimento de obrigação acessória, há a possibilidade de arbitramento. Sendo válido o arbitramento das remunerações, realizado pela fiscalização, para os sócios da recorrente.

De fato é possível a distribuição de lucros de maneira desproporcional entre os sócios. Agora, a empresa tem que contabilizar todos os fatos e registrar as deliberações por meio de documentos e seguindo as formalidades legais para terem validade perante terceiros. No caso as atas das reuniões apesar de terem eficácia entre os signatários, não podem ser opostos perante a Fazenda Pública, pois não seguiram as determinações previstas no Código Civil (arts. 1.072, 1.075 e 1.142).

Não contam dos autos quaisquer pagamentos feitos pela recorrente em relação aos fatos geradores considerados pela fiscalização, logo é de ser aplicada a regra decadencial do art. 173, I do CTN. Assim, estão atingidos pela caducidade os fatos geradores até 31/12/2000, o que inclui tanto a competência 12 como a competência 13 do respectivo ano, em razão do conteúdo do Resp 973.933-SC e do art. 62-A do Regimento deste CARF.

Da legalidade da multa aplicada. Omissões ou inexatidões na GFIP.

Entende a recorrente que foi o Regulamento da Previdência Social(RPS) que criou a obrigação de apresentar a Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP) e estabeleceu a penalidade aplicável no caso de seu descumprimento.

O argumento da recorrente padece de fundamento, pois, com efeito, a obrigação que foi descumprida está prevista no art. 32, inciso IV da Lei 8.212/91 e não diretamente no RPS, como, erroneamente concluiu. A fundamentação da autuação neste dispositivo está presente em vários documentos dos autos, especialmente no Relatório Fiscal.

No que tange à cominação de penalidades, o valor da penalidade estava previsto no §3º do art. 32 da Lei 8.212/91, sendo que o RPS apenas regulamentou o que na lei estava estabelecido.

Ressaltamos, por oportuno, que as sanções tributárias não se submetem à parte geral do Código Penal, como quis a recorrente.

Improcedentes, portanto, os argumentos da recorrente sobre a ilegalidade da multa aplicada.

Multa por não apresentação da GFIP. Adequação ao art. 32-A.

O valor da multa por apresentação da GFIP com incorreções ou omissões sofreu modificações com o advento da Lei 11.941/09 que introduziu o art. 32-A na Lei 8.212/91, in verbis:

"Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei 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 R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e

II - de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes 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 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo."

Com relação ao tema, o Código Tributário Nacional, em seu art. 106, alínea “c”, afirma expressamente que a Lei nova deverá retroagir quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na Lei vigente anterior, *verbis*:

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

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

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

Logo, a perfeita adequação do lançamento à legalidade exige que a multa aplicada seja confrontada com a multa prevista no art. 32-A da Lei 8.212/91, devendo prevalecer aquela que resultar em menor ônus para a recorrente.

Multa de ofício - confisco

O impugnante suscita em sua defesa o Princípio de Vedação ao Confisco está previsto no art. 150, IV, da Constituição Federal, que veda à União utilizar tributo com efeito de confisco. É descabida a alegação de confisco quanto à exigência da multa, pois a vedação estabelecida na Constituição Federal é dirigida ao legislador. Tal princípio orienta a feitura da lei, que deve observar a capacidade contributiva e não pode dar ao tributo a conotação de confisco. Não observado o princípio, a lei deixa de integrar o mundo jurídico por inconstitucional.

Portanto, uma vez positivada a norma, é dever da autoridade fiscal aplicá-la. Além disso, é de se ressaltar que a multa é devida em face da infração à legislação tributária e por não constituir tributo, mas penalidade pecuniária estabelecida em lei, é inaplicável o conceito de confisco previsto no inciso IV do art. 150 da Constituição Federal.

Por todo o exposto, voto no sentido de **CONHECER** e **DAR PROVIMENTO PARCIAL** ao **RECURSO VOLUNTÁRIO**, de modo a aplicar o art. 32-A, da Lei 8.212/91, caso este seja mais benéfico à recorrente; e afastar os fatos geradores ocorridos até 31/12/2000, em razão do conteúdo do Resp 973.933-SC e do art. 62-A do Regimento deste CARF.

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva - Relator

Processo nº 36830.009865/2006-18
Acórdão nº **2301-02.169**

S2-C3T1
Fl. 1.556
