



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10480.720933/2010-03
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2202-010.014 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de junho de 2023
Recorrente INTERAVIA TRANSPORTES LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2006

CONSTITUCIONALIDADE. COMPETÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 2

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

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. MULTA. CFL 68

Incide na multa por descumprimento de obrigações acessórias o contribuinte que não informar mensalmente por intermédio de documento próprio, dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse da previdência social.

CFL 68. CUMULATIVIDADE COM O CRÉDITO TRIBUTÁRIO PRINCIPAL. NÃO CARACTERIZA BIS IN IDEM

Tendo como exemplo a CFL 68, a aplicação de multas por descumprimento de obrigação acessória não possui identidade com o crédito principal de lastro, pelo que não é reconhecido o bis in idem.

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. ENTREGA DE GIFP COM OMISSÃO DE FATOS GERADORES DE CONTRIBUIÇÕES. CFL 68. RETROATIVIDADE BENIGNA

Para fins de aplicação da retroatividade benigna sobre a multa por descumprimento de obrigação acessória lançada com fundamento no § 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, deve-se compará-la com aquela prevista no art. 32-A da mesma lei, que trata da mesma infração.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso, exceto quanto às alegações de inconstitucionalidades, e, na parte conhecida, em dar provimento parcial para determinar aplicação da retroatividade benigna da multa, comparando-se as disposições do art. 32 da lei 8.212/91 com o regramento do art. 32-A dessa lei, dado pela Lei 11.941/09.

(documento assinado digitalmente)

Sônia de Queiroz Accioly - Presidente - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Christiano Rocha Pinheiro - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Christiano Rocha Pinheiro (relator), Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Leonam Rocha de Medeiros, Gleison Pimenta Sousa, Eduardo Augusto Marcondes de Freitas, Martin da Silva Gesto e Sônia de Queiroz Accioly (Presidente).

Relatório

De início, para consulta e remissão aos principais marcos do debate até aqui conduzido, segue anotado o índice das principais peças processuais que compõe o feito:

	Índice de Peças Processuais			
Documento	Auto de Infração	Impugnação	DRJ - Acórdão	Recurso Voluntário
Localização (FL.)	3 – Parte 1	5956 – Parte 2	6034 – Parte 2	6046 – Parte 2

Para registro, o feito está apenso aos autos do processo nº 10480.720930/2010-61 e acompanha os processos nº 10480.720931/2010-14, 10480.720932/2010-51 e 10480.720970/2010-11 que, em síntese, tratam de autos de infração atinentes às Contribuições Sociais Previdenciárias do mesmo período de apuração e, no caso do último listado, representação fiscal para fins penais.

Diante da lavratura de Auto de Infração para lançamento crédito tributário relativo às Contribuições Sociais Previdenciárias, o recorrente se insurgiu perante o contencioso administrativo cuja primeira análise foi concretizada no Acórdão 11-44.768 da lavra da 7ª Turma da Delegacia da RFB de Julgamento no Recife (DRJ/REC).

Para melhor compreensão dos fatos até aqui sucedidos, tomo como referência o relatório que compõe a supracitada decisão.

DRJ ACORDÃO - RELATÓRIO

A fiscalização identificou, nas competências 01/2006 a 12/2006, diferenças entre os valores lançados na contabilidade e os declarados nas GFIP (Guias do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social), relativas aos serviços de frete, que foram prestados por transportadores autônomos de carga à empresa supracitada.

Segundo relatório fiscal, as diferenças correspondiam aos pagamentos do diesel, efetuado pela empresa em tela, na contratação dos citados fretes, não sendo inclusos no valor bruto para obtenção das bases de cálculo respectivas, ensejando, em consequência, informações a menor das contribuições sociais nas correspondentes GFIP.

Assim, constituiu-se o presente AI 37.243.9608, para imposição de multa por infração, em decorrência da omissão de referidas informações nas citadas guias do período, calculada consoante planilha à fl. 52.

Totalizou a penalidade o valor de R\$ 543.154,15 (quinhentos e quarenta e três mil, cento e cinquenta e quatro reais e quinze centavos), na ocasião da consolidação do lançamento.

Cientificada do referido AI em 21/05/2010, a interessada, por meio de representantes legais (cf. documentos de identificação e procuração inclusos no presente processo), manejou, em 22/06/2010, impugnação (fls. 15.540/3), ocasião em que requer a improcedência do mesmo, arguindo, em síntese:

I – inexistência de capitulação legal, dado que o art. 32, § 5º, da Lei n.º 8.212/91, que consta da folha de rosto do AI, foi revogado. Quando muito, admite ser aplicável o art. 32A, I, da mesma lei de custeio;

II – *bis in idem* impossibilidade de cobrança cumulativa de multa por descumprimento de obrigações principal e acessória, em decorrência do mesmo fato impositivo.

Fez, ainda, juntar à sua defesa, cópias das peças do presente AI e de outros lavrados na mesma ação fiscal.

A partir da análise dos elementos de prova carreados aos autos e dos fundamentos apresentados pela defesa, o colegiado da DRJ/REC decidiu por unanimidade não dar provimento a impugnação e, assim, manteve a integralidade do crédito tributário contestado. Segue ementa do acórdão.

DRJ ACORDÃO - EMENTA

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2006

GFIP. OMISSÃO. PENALIDADE.

A omissão de informações de interesse da Seguridade Social nas correspondentes GFIP constitui infração, passível de penalidade.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2006

LANÇAMENTO. LEGISLAÇÃO APLICÁVEL.

O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

BIS IN IDEM. INOCORRÊNCIA.

Sendo distintas as obrigações tributárias de fazer e de dar, não configura *bis in idem* o lançamento de multa por descumprimento de cada uma delas, ainda mais quando há dispositivos legais diversos determinando a cobrança das mesmas.

Inconformado com a primeira decisão administrativa, o recorrente apresentou recurso voluntário por meio do qual carrou em síntese os seguintes fundamentos.

RECURSO VOLUNTÁRIO

DOS FATOS

Que o feito versa sobre o suposto descumprimento de obrigação acessória;

Que a recorrente foi autuada no valor total de R\$ 543.154,15, relativo a multa por descumprimento de obrigação acessória;

Que os autos referentes às obrigações principais detêm em sua base a aplicação de multas de ofício e de mora;

DA INEXISTÊNCIA DE CAPITULAÇÃO LEGAL

Que o embasamento dado no lançamento é o art. 32, § 5º da Lei nº 8.212/1991, já revogado pela Lei nº 11.941/2009;

Que com o advento do diploma de 2009, é inviável a aplicação da multa exposta no auto de infração;

DO *BIS IN IDEM*

Que o ordenamento não admite cobrança cumulativa de multa por descumprimento de obrigação acessória e de multa atrelada ao crédito principal;

Que é incongruente a concomitância da cobrança dos valores principais, seja na condição de responsável tributário ou de contribuinte, e da sanção pela não declaração dos mesmos tributos;

Que se trata de *bis in idem*, segundo o qual a administração autua o contribuinte duas vezes pela mesma operação;

DAS OMISSÕES E O VALOR DA MULTA

Que acaso haja enquadramento da conduta da recorrente, este deveria seguir o disposto no art. 32-A da Lei nº 8.212/1991, com cobrança de até R\$ 20,00 a cada grupo de 10 informações omitidas ou errôneas;

DA INCONSTITUCIONALIDADE DA MULTA – CARÁTER
CONFISCATÓRIO

Que dada a elevação da multa aplicada ao caso, há mácula ao princípio constitucional de vedação ao confisco;

Que há manifestação do STF no sentido de acatar a aplicação do princípio supracitado no tratamento das multas tributárias;

DO PEDIDO

Ante todo o exposto, requer a recorrente que Vossas Senhorias revejam por completo a decisão primária, considerando improcedente o auto de infração, em virtude da ilegalidade da multa aplicada com *bis in idem* ou converter a multa na aplicação do artigo 32-A, I da Lei 8212/91.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Christiano Rocha Pinheiro, Relator.

ADMISSIBILIDADE

TEMPESTIVIDADE

O recorrente foi intimado da decisão de primeira instância por via postal, em 12/02/2014, conforme Aviso de Recebimento (fl. 6042 – Parte 2). Uma vez que o recurso foi protocolizado em 17/03/2014 (fl. 6046 – Parte 2), é considerado tempestivo.

NATUREZA ACESSÓRIA

Em razão da natureza do crédito carreado nos autos, consistente em multa por descumprimento de obrigação acessória, é mister reconhecer a vinculação tratada nos precedentes da CSRF.

*CSRF – 2ª Seção- 2ª Turma – Acórdão 9202-007.772 – Abr/2019
OBRIGAÇÃO PREVIDENCIÁRIA ACESSÓRIA VINCULADA A OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. OMISSÃO DE FATOS GERADORES EM GFIP. Tendo as questões relacionadas à incidência dos tributos sido decididas nos lançamentos das obrigações principais, o Auto de Infração pela omissão de fatos geradores em GFIP segue a mesma sorte.*

*CSRF – 2ª Seção- 2ª Turma – Acórdão 9202-008.504 – Jan/2020
OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. RESULTADO DO JULGAMENTO DO PROCESSO RELATIVO À OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA PRINCIPAL. APLICAÇÃO. RICARF. Devem ser replicados ao julgamento relativo ao descumprimento de obrigação acessória os resultados dos julgamentos dos processos atinentes ao descumprimento das obrigações tributárias principais, que se constituem em questão antecedente ao dever instrumental.*

Portanto, para conhecimento, reproduz-se aqui a ementa e o dispositivo produzidos no bojo do processo nº 10480.720930/2010-61, em julgamento promovido pela 2ª Seção – 2ª Câmara – 2ª Turma Ordinária deste Conselho, por meio do qual é analisada a obrigação tributária principal consubstanciada na CSP de responsabilidade patronal.

Processo nº 10480.720930/2010-61 - EMENTA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Apuração: 01/2006 a 12/2006

CONSTITUCIONALIDADE. COMPETÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 2

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

TRANSPORTADOR AUTÔNOMO. CONTRAÇÃO FRACIONADA. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. RECONHECIMENTO DO FRETE.

A contratação fracionada de serviços de transporte, consistente no aluguel de veículo e no serviço de direção, não afasta o reconhecimento do frete quando houver coincidência entre as partes contratante e contratada. Eventuais custos operacionais suportados diretamente pelo contratante devem compor o salário-de-contribuição para fins de apuração das contribuições previdenciárias relativas aos contribuintes individuais.

MULTA DE MORA. SUPERVENIÊNCIA DE NORMA. MENOR ONEROSIDADE. RETROATIVIDADE.

Pela comparação das normas anterior e posterior à vigência da Lei nº 11.941/2009, a aplicação da multa de mora prevista no art. 35 relativa a fatos precedentes ao dito diploma deve considerar a norma menos onerosa ao contribuinte.

PRECLUSÃO. INOVAÇÃO RECURSAL.

Suprimida a apreciação em primeira instância, opera a preclusão na hipótese de fundamentos inaugurados em sede recursal.

Processo nº 10480.720930/2010-61 - DISPOSITIVO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, por conhecer parcialmente do recurso, exceto no que se refere a constitucionalidade de normas, a ausência de dispositivos legais relativos aos juros e a multa de mora, a Diferença de Acréscimos Legais (DAL) e a alteração das alíquotas aplicadas; e, na parte conhecida,

dar-lhe parcial provimento para determinar aplicação da retroatividade benigna da regra do art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 11.941/09, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%.

Pelo exposto, depreende-se que o crédito tributário principal foi mantido, à exceção da retroatividade benigna atinente à apuração da multa moratória.

MATÉRIA NÃO CONHECIDA

CONSTITUCIONALIDADE DE NORMAS

A defesa se insurge ante o alegado caráter confiscatório da multa aplicada ao caso, pelo que requer sua revisão ou exclusão por suposta afronta ao art. 150, IV da Constituição Federal.

Sobre tal argumento, deve-se recorrer ao disposto no art. 26-A do Decreto nº 70.235/1972.

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.

Ademais do lastro legal, a matéria foi fixada por este Conselho com a edição da Súmula CARF nº 2.

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

Neste ensejo, por total falta de competência, a alegação não será conhecida.

MATÉRIA CONHECIDA

DA IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DA MULTA

Dentre os fundamentos colacionados pela recorrente, há a *inexistência de capitulação legal utilizada para embasar o auto de infração*. Segundo expõe, o Auto de Infração está embasado no art. 32, § 5º da Lei nº 8.212/1991, o qual teria sido revogado pela Lei nº 11.941/2009, o que atrairia a incidência da retroação benéfica instituída pelo art. 106, II, a e c do CTN.

Sobre o tema, é válido recorrer à análise esposada pela DRJ/REC (fl. 6036 – Parte 2).

Assim, como a infração em comento se refere às competências 01/2006 a 12/2006, ocasião em que estava em vigor o art. 32, IV, § 5º, da Lei nº 8.212/91, não há que se falar de inexistência de capitulação legal para infração.

De notar-se que a novel legislação, decorrente da MP 449/08, convertida na Lei n.º 11.941/09, não deixou de definir como infração a conduta ocorrida no período anterior, nem promoveu a anistia dos infratores. Porém, em decorrência das alterações que foram por ela introduzidas na penalidade em questão e, em atenção ao art. 106, II, “c”, do CTN, é de se proceder à comparação entre a multa da legislação anterior e a atual, para fins de se aplicar a que resultar mais benéfica.

E foi, exatamente, o que fez o fisco, consoante planilha de fl. 86, do AI 37.243.9578, conexo com o presente, resultando mais benéfico ao infrator a aplicação da multa anterior para as competências 01/2006; 03/2006 a 12/2006, objeto do presente processo.

De fato, o reporte dado pela DRJ/REC é ratificado pela descrição promovida pela autoridade constante no Relatório de Fiscal da Aplicação da Multa (fl. 10 – Parte 1).

3 – Os fatos geradores que originaram este lançamento ocorreram no exercício de 2006, no qual vigia o art. 32, § 5o, da Lei nº 8.212/91, que previa uma multa pelo descumprimento da obrigação acessória de declarar em GFIP todos os fatos geradores das contribuições previdenciárias. A Lei nº 11.941, de 27/05/2009, incluiu à Lei 8.212/91 o artigo 32-A, trazendo nova penalidade abrangendo a conduta ausência de declaração. Conforme determina o art. 106, II, c, do CTN – Código Tributário Nacional, a lei nova aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que prevista na lei vigente ao tempo da sua prática. Afim de que se respeitasse esse dispositivo legal, foi elaborada a planilha denominada “QUADRO COMPARATIVO ENTRE OS ARTIGOS 32 E 35 DA LEI 8.212/91 E OS ARTIGOS 32-A E 35-A, DA MESMA LEI”, anexa a este e aos outros Autos de Infração lavrados nesta ação fiscal. Nesta planilha estão informadas as multas mais benéficas para o contribuinte em cada competência.

Dito posicionamento encontra acolhida no entendimento manifestado pela CSRF, como no caso de 2011 reproduzidos abaixo.

*CSRF – 2ª Seção- 2ª Turma – Acórdão 2302-001.091
AUTO DE INFRAÇÃO. GFIP. CFL 68. ART. 32A DA LEI Nº 8212/91. RETROATIVIDADE BENIGNA. As multas decorrentes de entrega de GFIP com incorreções ou omissões foram alteradas pela Medida Provisória nº 449/2008, a qual fez acrescentar o art. 32A à Lei nº 8.212/91. Incidência da retroatividade benigna encartada no art. 106, II, ‘c’ do CTN, sempre que a norma posterior cominar ao infrator penalidade menos severa que aquela prevista na lei vigente ao tempo da prática da infração atuada.*

Bem se posicionaram os colegiados ao afirmar que a modificação implementada pela Medida Provisória 449/2008, logo convertida na Lei nº 11.941/2009, não significa a revogação da irregularidade sancionada; mas, tão somente, sua reedição para o que é imposta a necessidade de observação da penalidade menos severa, em consonância com o art. 106, II, c do CTN.

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.

Sendo assim, reconhecido o direito à aplicação da sanção menos onerosa; todavia, ressalvado o alerta firmado pela DRJ/REC de que tal cuidado já foi tomado pela autoridade fiscal, quando adotou a legislação pretérita em benefício à recorrente, acolho a fundamentação do presente tópico.

DO BIS IN IDEM DA AUTUAÇÃO

Em outro ponto, a defesa alega a *impossibilidade de cobrança cumulativa de multa por descumprimento de obrigação acessória e a cobrança de multa quando do lançamento do crédito principal*.

Segundo a narrativa, há uma sobreposição entre o crédito principal e a pena pelo não cumprimento da obrigação acessória de efetuar a declaração sem incorreções ou omissões. Esta incongruência entre a cobrança dos valores devidos e a multa pela não declaração dos mesmos tributos ensejaria o *bis in idem*.

Para análise da tese carreada aos autos, *ab initio*, vale frisar que os valores confrontados não possuem qualquer identidade jurídica. Enquanto os montantes exigidos a título de contribuição previdenciária patronal, do contribuinte individual e devida a terceiros (SEST/SENAT) se revestem da natureza de crédito principal, tratadas nos processos correlacionados; a multa CFL 68 visa a garantia do sistema de controle fiscal projetado pelas obrigações acessórias. Vide trecho do julgamento proferido pela DRJ/REC.

Por fim, não há qualquer impedimento à aplicação da presente multa, que tem por motivação a falta de declaração em GFIP (descumprimento de obrigação tributária acessória), concomitantemente com a multa aplicada nos AI n.º AI 37.243.9578, 37.243.9586 e 37.243.9594, cuja razão decorre da falta de recolhimento do tributo devido (descumprimento de obrigação tributária principal). Tratando-se do descumprimento de obrigações tributárias distintas, e havendo dispositivos legais diversos determinando a cobrança das respectivas multas, resulta escorreito o lançamento, não havendo como prosperar a argumentação da impugnante, também, neste ponto.

Mais além, presentes os pressupostos legais, a vinculação da atividade fiscal preconizada pelo art. 142, parágrafo único do CTN impõe a sobreposição contestada no lançamento tributário, sem margem de discricionariedade para a autoridade competente.

Pelo exposto, rejeito os fundamentos aqui anotados.

DA OMISSÃO E O VALOR DA MULTA

Por fim, o recurso ataca ainda a metodologia de apuração da multa CFL 68, a qual *não poderia ultrapassar os termos previstos no artigo 32-A, I, da Lei 8.212/91, com cobrança de até R\$ 20,00 (vinte reais) a cada grupo de 10 (dez) informações omitidas ou errôneas*. Segundo justificativa apresentada, para alcançar o valor da multa aplicada, deveriam ser registradas, *em média, 271.588 informações errôneas ou omitidas*, o que não teria ocorrido.

Compulsados os autos, depreende-se que a infração cometida foi a inculpada no art. 32, IV da Lei nº 8.212/1991, o que ensejou a cominação da multa estabelecida pelo 32, § 5º do mesmo diploma.

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

(...)

IV - informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, por intermédio de documento a ser definido em regulamento, dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS.

Dada a superveniência da Lei nº 11.941/2009, como já abordado acima, foi então cotejada as penalidades anterior e posterior a sua vigência com o fito de se aplicar a mais benéfica ao contribuinte. Vide o novel dispositivo.

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: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

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 § 3 deste artigo.

Com a ressalva de que o mencionado § 3º—impõe o limite mínimo à multa cominada, fato é que a defesa se equivoca ao sugerir a incidência do art. 32-A, I supra; quando, para tanto, alega inclusive que o total apurado não é múltiplo de 20. Na realidade, a determinação da sanção acumula os preceitos contidos no incisos I e II, o que foi confrontado pela fiscalização com a norma pretérita em observância ao 106, II, c do CTN.

Pelo exposto, sem razão a defesa.

▪ Conclusão

Baseado no exposto, voto por conhecer parcialmente do recurso, exceto no que se refere a constitucionalidade de normas legais; e, na parte conhecida, dar-lhe parcial provimento para determinar aplicação da retroatividade benigna da multa, comparando-se as disposições do art. 32 da lei 8.212/91 com o regramento do art. 32-A dessa lei, dado pela Lei 11.941/09.

(documento assinado digitalmente)

Christiano Rocha Pinheiro

Fl. 11 do Acórdão n.º 2202-010.014 - 2ª Sejul/2ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10480.720933/2010-03