



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11831.001893/2007-29
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-005.341 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 7 de agosto de 2019
Recorrente ANDRA GOOD PARK ESTACIONAMENTO S/C LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/02/2001 a 31/12/2006

INFRAÇÃO. APRESENTAR GFIP COM DADOS NÃO CORRESPONDENTES AOS FATOS GERADORES. PENALIDADE. VALORES REAJUSTADOS POR PORTARIAS MINISTERIAIS. AUTORIZAÇÃO LEGAL.

Configura infração apresentar GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, do que resulta a aplicação de penalidade insculpida em lei.

A própria lei autoriza que os valores a título de penalidade sejam atualizados e reajustados através de Portarias Interministerial do Ministério da Previdência Social e Ministério da Fazenda.

DECADÊNCIA. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. SÚMULA CARF N. 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.

ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE APRECIÇÃO. ARTIGO 62 DO RICARF. SÚMULA N. 2 DO CARF.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, salvo nas estritas hipóteses previstas no seu próprio Regimento Interno.

APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA.

Tendo havido alteração na legislação que instituiu a sistemática de cálculo para o descumprimento de obrigação acessória, deve-se aplicar a norma superveniente que seja mais benéfica ao sujeito passivo aos processos pendentes de julgamento, nos termos do artigo 106, II, “c” do CTN, observando-se, para tanto, os artigos 476 e 476-A da Instrução Normativa RFB n. 971/2009.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Crédito Tributário Mantido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar arguida e, no mérito, também por unanimidade, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para determinar a aplicação da retroatividade benigna, nos termos dos artigos 476 e 476-A da Instrução Normativa RFB n. 971/2009.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Francisco Nogueira Guarita, Douglas Kakazu Kushiya, Débora Fófano Dos Santos, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Marcelo Milton da Silva Risso e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Relatório

Trata-se de Auto de Infração DEBCAD n. 37.059.355-3 lavrado por descumprimento de obrigação acessória, nos termos do que dispunha o artigo 32, IV da Lei n. 8.212/91, com redação dada pela Lei n. 9.528/97, combinado com o artigo 225, IV e § 4º do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048/99 (fls. 3).

De acordo com o Relatório Fiscal da Infração (fls. 11), a ANDRA GOOD PARK ESTACIONAMENTO S/C LTDA apresentou GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias ao deixar de informar (i) as remunerações pagas aos segurados empregados, constantes em folhas de pagamento, nas competências de 02/2000, 05/2000 a 06/2002 e 09/2002 a 12/2006, e (ii) as remunerações constantes da RAIS nas competências de 08/2000 a 12/2003.

Com efeito, foi aplicada a penalidade prevista no artigo 32, § 5º da Lei n. 8.212/91, com redação dada pela Lei n. 9.528/97, combinado com o artigo 284, II, com redação dada pelo Decreto n. 4.729, de 09.06.2003 e artigo 373, ambos do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048/99, atualizada nos termos da Portaria MPS n. 142 de 11.04.2007, respeitando-se o limite por competência em função do número de segurados, do que resultou a constituição do crédito tributário no importe de R\$ 816.186, 65 (fls. 13).

Notificada da autuação, a ANDRA GOOD PARK ESTACIONAMENTO S/C LTDA apresentou impugnação (fls. 3737/3773), sustentando, preliminarmente, a decadência das competências de 01/2000 a 05/2002, nos termos do artigo 150, § 4º do CTN, e, no mérito, (i) a ilegitimidade da multa e (ii) a ilegalidade da aplicação da Taxa Selic.

Em acórdão de fls. 3855/3879, a 12ª Turma da DRJ de São Paulo entendeu por considerar o lançamento parcialmente procedente, mantendo-se o crédito tributário retificado, conforme se observa dos trechos transcritos abaixo:

“Da ilegalidade da multa aplicada

[...]

Como se observa a multa aplicada encontra-se especificada pela fiscalização, ou seja, foi apurado com base no artigo 32, parágrafo 5º da Lei 8.212/91, com a redação da Lei 9.528/97 e artigo 284, inciso II com a redação dada pelo Decreto 4.729/03, em consonância total com a conduta praticada pela impugnante, ou seja, deixar de informar em GFIP os fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

[...]

Logo, não há que se falar em aplicação da regra geral do artigo 283 do Regulamento da Previdência Social, como pretendido pela impugnante, uma vez que existe disposição legal expressa para aplicação da multa, por infração ao artigo 32, inciso IV, parágrafo 5º da Lei 8.212/91.

De outro modo, é equivocada a interpretação feita pela impugnante do contido no inciso II do artigo 284 do RPS, ao afirmar que este se aplica apenas às pessoas jurídicas de direito privado beneficente de assistência social em gozo de isenções e empresas cujas contribuições incidentes sobre os respectivos fatos geradores tenham sido substituídas por outras. O que determina o dispositivo legal é que, quando se tratar de autuação de empresas nas situações especificadas, calcula-se a multa considerando-se o valor que seria devido se não houvesse isenção ou substituição (...).

[...]

O limite máximo que deve ser observado na aplicação da multa, decorre do contido no Artigo 284, inciso I, do Decreto 3.048/99, sendo seu valor reajustado nos termos do artigo 373 (...).

Deste modo, o valor de R\$ 636,17 vem sendo corrigido periodicamente, alcançando atualmente a quantia de R\$ 1.195,13, conforme estabelecido na Portaria MPS nº 142, de 11 de abril de 2007 (...).

Como confirmado pela própria impugnante em sua defesa, a empresa tinha entre 100 e 200 empregados, alcançando assim o limite máximo para aplicação da multa, por competência, o valor de R\$ 11.951,30, o que corresponde a 10 vezes o valor mínimo, nos exatos termos do artigo, 284, inciso I do RPS.

No entanto, no cálculo da multa foram incluídos indevidamente os valores de contribuições para Terceiros, devendo a multa aplicada ser retificada com a exclusão de tais contribuições.

Da decadência

[...]

Diante da publicação da Súmula Vinculante nº 8 pelo Supremo Tribunal Federal e, considerando os efeitos da modulação em face da declaração de inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei 8.212/91, que determina que a Fazenda Pública não poderá exigir as contribuições sociais com o aproveitamento do prazo de 10 (dez anos), previsto no dispositivo declarado inconstitucional, tanto para os créditos ajuizados quanto para aqueles que ainda não são objeto de execução fiscal e, ainda, tendo em vista as peculiaridades que envolvem o lançamento das contribuições previdenciárias, foi editado o Parecer PGFN/CAT 1617/2008, aprovado pelo Ministro da Fazenda em 18/08/2008, que estabelece as regras a serem observadas, quanto ao prazo decadencial dos créditos previdenciários.

Via de regra, deverá ser aplicado o prazo decadencial determinado pelo artigo 173, inc. I do Código Tributário Nacional, ou seja, contado do primeiro dia do exercício seguinte aquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, quando o sujeito passivo deixa de cumprir suas obrigações, notadamente a de antecipar o pagamento das contribuições devidas.

No entanto, havendo antecipação de pagamento de contribuições previdenciárias pelo sujeito passivo, mesmo que parcialmente, aplica-se o prazo decadencial do artigo. 150, parágrafo 4º do Código Tributário Nacional, ou seja, 5 (cinco) anos da ocorrência do

fato gerador. É o que determina a alínea "e" do item 49 do Parecer PGFN/CAT 1617/2008 (...).

Porém, em se tratando de Auto de Infração por descumprimento de obrigação acessória, não há que se falar em antecipação de pagamento em relação à multa aplicada e deste modo não se aplica o parágrafo 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional.

Nestas condições, há que se reconhecer de ofício a DECADÊNCIA PARCIAL do lançamento objeto deste Auto de Infração, com base no artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, para o período de 01/2000 a 11/2001.

[...]

Da multa punitiva

A lei 11.457/2007 atribui à Secretaria da Receita Federal do Brasil a administração das contribuições previstas nas alíneas a, b, e c do parágrafo único do artigo 11 da Lei 8.212/91, em seu artigo 3º (...).

[...]

Assim, verifica-se que a Lei 8.212/91 continua em vigor, não se aplicando o percentual de 75% para a multa punitiva, conforme previsto na Lei 9.430/96, que trata especificamente dos débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela antiga Secretaria da Receita Federal.

Da aplicação da Taxa Selic

A taxa SELIC é utilizada para aplicação dos juros moratórios para as contribuições sociais e outras importâncias arrecadadas pela Previdência Social, em atraso, conforme estabelece o artigo 34 da Lei 8.212/91 (...).

[...]

No entanto, cabe observar que o presente Auto de Infração refere-se a multa punitiva aplicada por cometimento de infração à legislação previdenciária, sendo que a Taxa Selic somente é utilizada para apuração de juros moratórios incidentes sobre contribuições previdenciárias em atraso.

Tendo em vista que a 12ª Turma da DRJ de São Paulo entendeu pela necessidade de exclusão das contribuições de terceiros incluídas no cálculo da multa, bem assim pela ocorrência da decadência para o período de 01/2000 a 11/2001, nos termos do artigo 173, I do CTN, a autuação foi considerada procedente em parte, exonerando-se R\$ 181.320,37 do crédito tributário, que, ao final, restou mantido no valor de R\$ 634.966,18.

Devidamente notificada da decisão de 1ª instância por via postal em 17.04.2009 (sexta-feira), conforme AR de fls. 3884, a ANDRA GOOD PARK ESTACIONAMENTO S/C LTDA encaminhou, em 18.05.2009 (segunda-feira), também por via postal, Recurso Voluntário de fls. 3889/3917, sustentando as razões de seu descontentamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Relator.

Verifico o cumprimento dos pressupostos de admissibilidade do presente Recurso Voluntário, razão por que dele conheço e passo a apreciá-lo em suas alegações de mérito.

De início, observo que a Recorrente suscita, em preliminar, a decadência parcial do crédito tributário, e, no mérito, a ilegitimidade da multa aplicada.

Penso que seja mais apropriado examinar tais alegações em tópicos apartados.

Da Preliminar de Decadência

A Recorrente suscita a decadência parcial do crédito tributário (fls. 3893/3903) com base nos seguintes fundamentos:

- (i) Que o artigo 146, III, “b” da Constituição Federal conferiu exclusivamente à Lei Complementar a competência para estabelecer o prazo decadencial, sendo certo que nos tributos sujeitos a lançamento por homologação o prazo decadencial de cinco anos é aquele previsto no artigo 150, § 4º do CTN;
- (ii) Que o Supremo Tribunal Federal editou a Súmula Vinculante n. 8, declarando-se inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei n. 8.212/91, que tratam da prescrição e decadência do crédito tributário;
- (iii) Que os julgadores rejeitaram a extinção do crédito tributário no que diz respeito às competências de 12/2001 a 05/2002, por entenderem aplicável o artigo 173, I do CTN;
- (iv) Que o entendimento da E. Delegacia recorrida revela-se equivocado diante da previsão do artigo 150, § 4º do CTN, que define a ocorrência do fato gerador como termo *a quo* para fins de contagem do prazo decadencial;
- (v) Que houve declaração de contribuições previdenciárias que a empresa entendia devidas nas competências de 12/2001 a 05/2002 e regular recolhimento;
- (vi) Que tendo a intimação do Auto de Infração ocorrido em 03.07.2007, apura-se a ilegitimidade do lançamento também em relação às competências de 12/2001 a 05/2002; e
- (vii) Que o prazo decadencial previsto no artigo 150, § 4º do CTN também se aplica às penalidades, nos termos do artigo 113, § 2º do CTN.

Pois bem. Ainda que a Recorrente tenha reiterado que a decadência do crédito tributário deve obedecer às regras do CTN, é bem verdade que essa questão foi enfrentada pela decisão de 1ª instância e resta, aqui, ultrapassada. Quero dizer que esse ponto não é mais objeto de incontroversas. E tanto é que a própria Recorrente afirma que os ilustres componentes da DRJ prolatora do v. acórdão recorrido reconheceram que o STF editara a Súmula Vinculante n. 8, declarando-se inconstitucionais os artigos 45 e 45 da Lei n. 8.212/91.

Sendo assim, parece-me que o ponto crucial para o deslinde da questão continua residindo em saber se a regra decadencial aplicável à hipótese dos autos é a do artigo 150, § 4º do CTN ou, por outro giro, aquela do artigo 173, I do referido diploma legal. E, de logo, penso que não assiste razão à Recorrente ao sustentar pela aplicabilidade do artigo 150, § 4º do CTN.

É cediço que não há apenas uma norma geral e abstrata que disciplina o instituto da decadência tributária. Cada qual com sua hipótese específica descreve o transcurso de cinco anos contados de determinado *dies a quo* tal qual definido pela legislação tributária. O Código Tributário Nacional disciplina a decadência nos artigos 173, I e 150, § 4º, abaixo transcritos:

“Lei n. 5.172/66

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;”

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.”

A contagem criada para os prazos decadenciais pelo CTN considerou como critério a forma pela qual o crédito tributário é constituído. Em outras palavras, o dado por excelência que deve ser considerado quando da escolha por um dos artigos supracitados deve ser a forma de constituição do lançamento. Enquanto a regra do artigo 173, I deve ser aplicada aos casos de lançamento de ofício ou por declaração, a regra do artigo 150, § 4º aplicar-se-á aos casos de lançamento por homologação, salvo na hipótese em que se comprova a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Na hipótese dos autos, é de se ter em vista que o crédito tributário decorre da aplicação de penalidade por descumprimento de obrigação acessória. Aliás, as obrigações acessórias não têm por objeto o pagamento de tributo ou penalidade, muito menos de forma antecipada, vide artigo 113, § 1º do CTN, mas, ao revés, dizem respeito às prestações, positivas ou negativas, decorrentes da legislação tributária realizadas no interesse da arrecadação ou fiscalização dos tributos, consoante estabelece o artigo 113, § 2º do referido diploma legal.

Os deveres instrumentais ou formais de fazer em sentido amplo (fazer, não fazer, tolerar) no interesse da arrecadação ou fiscalização dos tributos não apresentam conteúdo dimensível em valores econômicos, razão pela qual não se confundem com os tributos em si considerados. O fazer ou não fazer ou tolerar são obrigações efetivamente realizadas em decorrência da legislação tributária. Portanto, se é certo que aí não há lançamento, também é certo que não haverá espaço para a figura do pagamento, e muito menos de forma antecipada. Essas razões já seriam suficientes para afastar a aplicabilidade da regra decadencial prevista no artigo 150, § 4º do CTN.

Para não restar dúvida, note-se que ainda que o artigo 113, § 1º do CTN estabeleça que a obrigação principal tenha por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária, o simples fato de a obrigação acessória – não pecuniária – ser descumprida, gerando a sanção pecuniária por não ter sido executada, com o que se transforma em obrigação principal, demonstra que para o direito tributário apenas interessa a obrigação pecuniária (tributo ou penalidade).

Ignorando-se as imprecisões terminológicas do artigo 113, § 2º do CTN, o descumprimento de obrigação acessória não se converte automaticamente em obrigação principal. O que ocorre, sim, é que o descumprimento da obrigação acessória normalmente é previsto em lei como causa (hipótese da norma sancionatória) para a aplicação de penalidade

pecuniária (consequente da norma sancionatória), que, como vimos anteriormente, é considerada juntamente com o tributo como objeto de obrigação principal.

Corroboro essa linha de raciocínio com o ensinamento de Celso Ribeiro Bastos¹:

“O § 3º do art. 113 visa estabelecer uma sanção destinada a punir aquele que descumpre a obrigação acessória. Escolhe a modalidade de uma penalidade de natureza pecuniária. Até esse ponto os tributaristas marcham concordes. Com efeito, nada mais apropriado do que impor uma sanção pecuniária àquele que descumpre com os deveres acessórios. Mas os mesmos críticos que há pouco encrespavam contra a possibilidade de que a obrigação principal pudesse ter por objeto tanto o pagamento de tributo quanto o de penalidade pecuniária investem agora contra o fato de a obrigação acessória poder converter-se em principal quando não cumprida. Parece, com efeito, do estrito ponto de vista lógico, proceder a crítica desses autores. Não há que se falar em conversão da obrigação acessória em principal, mas sim em sanção. Contudo, a intenção do texto é tão manifesta que acaba por relevar esse pécadilho de ordem lógica. É que resulta claro quis o legislador deixar certo que a multa tributária, embora não sendo, em razão de sua origem, equiparável ao tributo, há de merecer o mesmo regime jurídico previsto para sua cobrança. O direito tem essas liberdades, que não precisam ser objeto de escândalo. (grifei)”

O fato é que o descumprimento de obrigação acessória não faz com que a penalidade venha a ser objeto de lançamento por homologação, ainda que aquela obrigação tenha sido instituída por interesse na arrecadação ou fiscalização de tributo sujeito a tal modalidade de lançamento. Com efeito, pouco importa, aqui, se há declaração de tributo e recolhimento, ainda que a menor.

A rigor, não há qualquer lógica em se cogitar pela constituição de penalidade por meio de lançamento por homologação pelos seguintes motivos: (i) penalidade não se confunde com tributo; (ii) se não se trata de tributo não há espaço para a previsão de pagamento antecipado; (iii) se não há previsão de pagamento também não poderá haver pagamento efetivo, ainda que a menor; e (iv) não há atividade que possa ser homologada, mas, sim, infração cometida e penalidade pecuniária que deve ser constituída por lançamento de ofício.

É nesse sentido que tem se manifestado este Tribunal, conforme se pode observar das ementas transcritas abaixo:

OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. DESCUMPRIMENTO. PENALIDADE. DECADÊNCIA.

A contagem do prazo decadencial para lançamento de obrigação tributária decorrente do descumprimento de obrigação acessória tem início no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

(Processo n. 10.680.725178/2010-99. Acórdão n. 2201-003.798. Conselheiro(a) Relator(a) Dione Jesabel Wasilewski. Publicado em 30.08.2007).

OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA. APLICAÇÃO DO ART. 173, INC. I, DO CTN.

2. O prazo decadencial para constituição de obrigações tributárias acessórias é de cinco anos e deve ser contado nos termos do art. 173, inciso I, do CTN, vez que, nesta hipótese, não há pagamento a ser homologado pela Fazenda Pública.

(Processo n. 10805.003553/2007-97. Acórdão n. 2402-006.520. Conselheiro Relator João Victor Ribeiro Aldinucci. Publicado em 22.10.2018).

¹ BASTOS, Celso Ribeiro. Arts. 113 a 118. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Coord.). Comentários ao Código Tributário Nacional. V. 2. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 183.

Corroborando essa linha de raciocínio, colaciono entendimento sumulado no âmbito deste Tribunal:

“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.”

Na hipótese dos autos, a Recorrente questiona a suposta decadência das competências de 12/2001 a 05/2002, haja vista que recebera a notificação da autuação apenas em 03.07.2007. Todavia, considerando que a regra decadencial aplicável ao caso em tela é aquela prevista no artigo 173, I do CTN, que tem como *dies a quo* o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, e não a regra constante do artigo 150, §4º do CTN, o lançamento da penalidade pelo descumprimento das obrigações acessórias aqui discutidas poderia ter ocorrido até 31.12.2007.

Logo, se a notificação do lançamento foi realizada em 04.05.2007 (fls. 3729) – a Recorrente se equivoca ao afirmar que teria sido notificada em 03.05.2007 – não há que se falar na ocorrência da decadência para os períodos de 12/2001 a 05/2002. Sendo assim, é de se concluir que a decadência fulminara apenas as competências de 01/2000 a 11/2001, tal como já havia sido observado pela decisão de 1ª instância, a qual, nesse ponto, deve ser mantida pelos seus próprios fundamentos.

Da Multa Aplicada

Já no que diz respeito à alegação de ilegitimidade da multa aplicada (fls. 3903/3917), observo que a Recorrente lança mão dos seguintes fundamentos:

- (i) Que ainda que se admita a aplicação da multa de 100% prevista no artigo 284, II do RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048/99, não há que se admitir a pretensa atualização dos valores por meio de Portaria MPS n. 142/2007, em virtude do princípio da estrita legalidade, que estabelece que os termos da obrigação tributária e das penalidades por seu descumprimento devem estar delineados em Lei, não se admitindo previsão por norma de inferior hierarquia, vide artigo 150, I da Constituição Federal e artigos 9º e 97 do CTN;
- (ii) Que a penalidade efetivamente aplicada mostra-se equivocada, considerando-se que há o limite máximo para a multa imposta no valor de R\$ 6.361,70, já que no período fiscalizado a Recorrente tinha entre 100 e 200 funcionários, sendo imperiosa a redução da multa, respeitando-se tal limite de R\$ 6.361,70, nos termos dos artigos 283 e 284 do RPS, aprovados pelo Decreto n. 3.048/99;
- (iii) Que o limite máximo de multa para a Recorrente seria de R\$ 6.361,70 e não R\$ 11.951,30, como entendeu a Delegacia de Julgamento, uma vez que o valor deve ser tratado por Decreto e não por Portaria MPS;
- (iv) Que se verifica que o descumprimento do artigo 225, IV do RPS acarreta a aplicação da multa genérica instituída pelo artigo 283 do referido

Regulamento, o que se entende aplicável ao caso, porquanto em caso de dúvida deve ser aplicada a legislação punitiva da maneira mais favorável ao contribuinte, nos termos do artigo 112 do CTN; e

- (v) Que a multa deve ao menos ser reduzida a 75%, já que nos termos do artigos 1º, 2º e 3º, § 3º da Lei n. 11.457/2007 as contribuições previdenciárias passaram a ser administradas pelas Secretaria da Receita Federal do Brasil e estão sujeitas à mesma regulamentação dos tributos federais, do que resultaria concluir pela aplicação do artigo 44, I da Lei n. 9.430/96 que prevê multa de 75% por força do princípio da retroatividade da lei mais benéfica.

De acordo com o Relatório Fiscal da Aplicação da Multa (fls. 13), nota-se que a penalidade teve por fundamento o artigo 32, § 5º da Lei n.8.212/91, com redação dada pela Lei n. 9.528, de 10.12.97, combinado com os artigos 284, II e 373 do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048/99, os quais dispunham o seguinte:

“Lei n. 8.212/91

Art. 32 (...)

§ 5º A apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no parágrafo anterior. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

Decreto n. 3.048/99

Art. 284. A infração ao disposto no inciso IV do **caput** do art. 225 sujeitará o responsável às seguintes penalidades administrativas:

II - cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no inciso anterior, pela apresentação da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social com dados não correspondentes aos fatos geradores;

Art. 373. Os valores expressos em moeda corrente referidos neste Regulamento, exceto aqueles referidos no art. 288, são reajustados nas mesmas épocas e com os mesmos índices utilizados para o reajustamento dos benefícios de prestação continuada da previdência social.” (grifei).

Conforme se pode notar dos dispositivos acima transcritos, a multa de 100% estava limitada aos valores constantes do § 4º do artigo 32 da Lei n. 8.212/91 e artigo 284, I do Decreto n. 3.048/99, cujas redações são idênticas:

“Lei n. 8.212/91

Art. 32. (...)

§ 4º A não apresentação do documento previsto no inciso IV, independentemente do recolhimento da contribuição, sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente a multa variável equivalente a um multiplicador sobre o valor mínimo previsto no art. 92, em função do número de segurados, conforme quadro abaixo: (Parágrafo e tabela acrescentados pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

0 a 5 segurados	1/2 valor mínimo
6 a 15 segurados	1 x o valor mínimo
16 a 50 segurados	2 x o valor mínimo
51 a 100 segurados	5 x o valor mínimo
101 a 500 segurados	10 x o valor mínimo
501 a 1000 segurados	20 x o valor mínimo

1001 a 5000 segurados	35 x o valor mínimo
acima de 5000 segurados	50 x o valor mínimo

Decreto n. 3.048/99:**Art. 284. (...).**

I - valor equivalente a um multiplicador sobre o valor mínimo previsto no caput do art. 283, em função do número de segurados, pela não apresentação da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social, independentemente do recolhimento da contribuição (...);” (grifei).

O valor efetivo da multa resulta da seguinte operação: em virtude do número de segurados o(a) contribuinte é enquadrado(a) em alguma das faixas ali constantes, fixando-se o correspondente multiplicador para, aí, sim, aplicá-lo sobre o valor mínimo previsto nos artigos 92 da Lei n. 8.212/91 e 283, *caput* do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048/99.

O artigo 283 do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048/99, dispõe que o valor mínimo a que alude o artigo 284, I é de R\$ 637,17, conforme transcrevo abaixo:

“Decreto n. 3.048/99

Art. 283. Por infração a qualquer dispositivo das Leis nºs 8.212 e 8.213, ambas de 1991, e 10.666, de 8 de maio de 2003, para a qual não haja penalidade expressamente cominada neste Regulamento, fica o responsável sujeito a multa variável de R\$ 636,17 (seiscentos e trinta e seis reais e dezessete centavos) a R\$ 63.617,35 (sessenta e três mil, seiscentos e dezessete reais e trinta e cinco centavos), conforme a gravidade da infração, aplicando-se-lhe o disposto nos arts. 290 a 292, e de acordo com os seguintes valores: (Redação dada pelo Decreto nº 4.862, de 2003).” (grifei).

Ocorre que o próprio artigo 373 do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048/99, autoriza que os valores expressos em moeda corrente referidos no Regulamento sejam reajustados nas mesmas épocas e com os mesmos índices utilizados para o reajustamento dos benefícios de prestação continuada da previdência social.

“Decreto n. 3.048/99

Art. 373. Os valores expressos em moeda corrente referidos neste Regulamento, exceto aqueles referidos no art. 288, são reajustados nas mesmas épocas e com os mesmos índices utilizados para o reajustamento dos benefícios de prestação continuada da previdência social.”

Com efeito, os valores previstos no artigo 283 vem sendo reajustados através de Portarias Interministerial do Ministério da Previdência Social e Ministério da Fazenda, sendo que à época da presente autuação vigorava a Portaria MPS/MF n. 142, de 11.04.2007, que fixava o valor mínimo ali constante em R\$ 1.195,13.

Conforme se verifica da documentação acostada aos autos, a ANDRA GOOD PARK ESTACIONAMENTO S/C LTDA. foi enquadrada na 5ª faixa – multiplicador 10x. Sabendo-se que o valor mínimo estabelecido na Portaria MPS/MF n. 479/2004 àquela época era de R\$ 1.195,13, o limite mensal da multa resultou em R\$ 11.951,30 (onze mil, novecentos e cinquenta e um reais e trinta centavos). Aliás, verifique-se que esse limite não foi extrapolado em nenhuma das competências objeto da autuação, conforme se pode observar da *Tabela de Cálculo da Multa Aplicada* juntada às fls. 15/17.

Portanto, não há que se falar em violação ao artigo 150, I da Constituição e artigos 9º e 97 do CTN, os quais estabelecem pela estrita legalidade tributária, haja vista que todos os elementos da norma primária dispositiva (regra-matriz da obrigação acessória descumprida), bem assim os elementos da norma sancionatória encontram-se todos delineados na própria Lei n. 8.212/91 e acabaram sendo replicados no Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048/99. Acrescente-se que o próprio artigo 373 do RPS é que autoriza o reajuste dos valores expressos em moeda corrente referidos no próprio Regulamento.

A bem da verdade é que a multa foi aplicada com base na legislação vigente à época da autuação, nos termos do artigo 32, § 5º da Lei n. 8.212/91, com redação dada pelo Lei n. 9.528, de 10/12/97, combinado com o artigos 284, II e 373 do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048/99, restando concluir que a autoridade fiscal agiu em consonância com o ordenamento jurídico pátrio, ainda mais quando se sabe que lhe é defeso emitir qualquer juízo sobre a inconstitucionalidade ou ilegalidade de dispositivos legais ou infralegais até então vigentes e, sob tal justificativa, afastá-los da aplicação ao caso concreto, uma vez que a atividade de lançamento é vinculada e obrigatória, nos termos do artigo 142, *caput* e parágrafo único do CTN.

Também não se admite que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF possa afastar ou deixar de observar quaisquer disposições contidas em Lei ou Decreto, nos termos do que estabelece o próprio artigo 62 do Regimento Interno - RICARF, aprovado pela Portaria MF n. 343, de junho de 2015, e a Súmula n. 2 do CARF, conforme se observa abaixo:

“PORTARIA MF Nº 343, DE 09 DE JUNHO DE 2015.

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Súmula CARF n. 2

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

Acrescente-se que no que concerne à legalidade dos atos infralegais, o artigo 16 da Lei n. 12.833, de 20.06.2013 inseriu o parágrafo único no artigo 48 da Lei 11.941/2009. Porém, ao sancionar a referida Lei a então Presidente da República vetou o inciso II do referido parágrafo único. Confira-se:

“Art. 48. (...)

Parágrafo único. São prerrogativas do Conselheiro integrante do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF:

I - somente ser responsabilizado civilmente, em processo judicial ou administrativo, em razão de decisões proferidas em julgamento de processo no âmbito do CARF, quando proceder comprovadamente com dolo ou fraude no exercício de suas funções; e

II – (VETADO).

Razões do veto: o CARF é órgão de natureza administrativa e, portanto, não tem competência para o exercício de controle de legalidade, sob pena de invasão das atribuições do Poder Judiciário.”

Tendo em vista que a fiscalização agiu em consonância com os artigos 142 e 149 do CTN e que, por outro lado, não cabe ao CARF pronunciar-se sobre a inconstitucionalidade ou ilegalidade das normas aplicadas, reafirmo que nesse ponto não assiste razão à Recorrente.

Dando continuidade ao exame dos fundamentos contidos na alegação de ilegitimidade da multa aplicada, aduz a Recorrente que a infração ao artigo 225, IV do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto 3.048/99 acarreta a aplicação da multa genérica instituída pela artigo 283 do RPS. Penso que essa alegação é de todo equivocada.

Conforme se percebe do Relatório Fiscal da Infração (fls. 11), a ANDRA GOOD PARK ESTACIONAMENTO S/C LTDA infringiu o artigo 32, IV da Lei n. 8.212/91, com redação dada pela Lei 9.528/97, combinado com o artigo 225, IV do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048/99. Para tal infração vigorava, à época da autuação, a sanção específica prevista no artigo 32, § 5º da Lei n. 8.212/91, com redação dada pela Lei n. 9.528/97, combinado com o artigo 284, II do RPS. E foi essa penalidade específica que foi aplicada à hipótese dos autos, como se pode notar do Relatório Fiscal da Aplicação da Multa (fls. 13).

A fiscalização fundamentou corretamente a penalidade nos dispositivos legais vigentes à época da autuação, cumprindo-se, portanto, o mandamento estatuído no artigo 144 do CTN, que dispõe que *“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”*. Logo, se não há qualquer dúvida a respeito da correta aplicação da penalidade, não há como se cogitar pela aplicação do princípio da retroatividade benigna previsto no artigo 112 do CTN, tal como levanta a Recorrente.

Também não há como se aplicar o princípio da retroatividade benigna estatuído no artigo 112 do CTN para reduzir a multa a 75%, nos termos do artigo 44 da Lei n. 9.430/96, tal como posto pela Recorrente. Não se discute que as contribuições previdenciárias passaram a ser fiscalizadas e arrecadadas pelas Secretaria da Receita Federal do Brasil, nos termos do artigo 2º, caput e § 3º da Lei n. 11.457/2007. Contudo, tal fato, por si só, não é suficiente para atrair a aplicação do artigo 44 da Lei n. 9.430/95.

Por todas essas razões, entendo que o valor da multa aqui discutido foi aplicado em fiel consonância com o que estabelecia o artigo 32, parágrafos 4º e 5º, com redações dadas pela Lei n. 9.528/97, combinados com os artigos 283 e 284, I e II e 373 do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048/99, daí por que reafirmo que não assiste razão à Recorrente no que diz respeito à alegação de ilegitimidade da multa.

Aplicação da Retroatividade benigna

Considerando que o presente Recurso Voluntário foi protocolado em 18.05.2009, ou seja, em período anterior ao advento da Lei n. 11.941/2009, entendo, com amparo no princípio da oficialidade que rege o processo administrativo no âmbito da administração pública federal e que se encontra previsto no artigo 2º, XII da Lei n. 9.784/99², pela aplicação de ofício da retroatividade benigna, nos termos do artigo 106, II, “c” do CTN.

É que as penalidades aplicadas em razão do descumprimento de obrigações acessórias vinculadas a GFIP, antes estabelecidas no artigo 32 da Lei n. 8.212/91, foram

² Lei n. 9.784/99. Art. 2º (omissis).

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de: XII - impulso, de ofício, do processo administrativo, sem prejuízo da atuação dos interessados;

alteradas pela Lei n.11.941/09, e, agora, encontram-se previstas no artigo 32-A da mesma Lei n. 8.212/91, conforme transcrevo abaixo:

“Lei n. 8.212/91

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.

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

[...]

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

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

II – R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos.

A sistemática das penalidades por descumprimento de obrigação principal previstas no artigo 35 da Lei n. 8.212/91, com redação dada pela Lei n. 9.876/99, também foi alterada por meio da Lei n. 11.941/09, a qual, aliás, acabou por conferir nova redação aos artigos 35 e 35-A da Lei n. 8.212/91. Confira-se:

“Lei n. 8.212/91

Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas *a*, *b* e *c* do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Com o advento da Lei n. 11.941/09, nas hipóteses em que há lançamento de obrigação principal e lançamento de obrigação acessória tendo por objeto as mesmas competências – e ainda que tais lançamentos tenham sido constituídos de maneira autônoma e apartada –, a verificação da retroatividade benigna estatuída no artigo 106, II, “c” do CTN ensejará a comparação entre as seguintes penalidades:

- (i) A nova multa de 75% sobre o valor do principal devido prevista no artigo 44 da Lei n. 9.430/96; e
- (ii) A multa de mora do antigo artigo 35 da Lei n. 8.212/91 sobre o valor do principal devido + a multa pela não inclusão em GFIP de todos os fatos geradores das contribuições previdenciárias, nos termos do que dispunha o artigo 35, § 2º da Lei n. 8.212/91.

Em outras palavras, a retroatividade benigna haverá de ser aferida de acordo com o que estabelece a Súmula Vinculante CARF n. 119 e artigos 476 e 476-A da Instrução Normativa RFB n. 971/2009, cujas redações transcrevo abaixo:

“Súmula CARF nº 119

No caso de multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, associadas e exigidas em lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, a retroatividade benigna deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos geradores, com a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).”

Instrução Normativa RFB n. 971/2009

Art. 476. O responsável por infração ao disposto no inciso IV do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, fica sujeito à multa variável, conforme a gravidade da infração, aplicada da seguinte forma, observado o disposto no art. 476-A:

I - para GFIP não entregue relativa a fatos geradores ocorridos até 31 de outubro de 2008, bem como para GFIP entregue até 3 de dezembro de 2008, a multa é limitada a um valor mínimo e a um valor máximo previstos no art. 92 da Lei nº 8.212, de 1991, atualizados mediante Portaria Interministerial, editada pelos Ministros de Estado da Previdência Social e da Fazenda, e o seu valor será:

a) equivalente a um multiplicador sobre o valor mínimo, definido em função do número de segurados da empresa, pela não-apresentação da GFIP, na redação do § 4º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, dada pela Lei nº 9.528, de 1997, antes da sua revogação pela Lei nº 11.941, de 2009, observado o disposto nos §§ 1º e 2º deste artigo;

b) 100% (cem por cento) do valor das contribuições sociais previdenciárias devidas e não declaradas, conforme disposto no § 5º, limitada aos valores previstos no § 4º do art. 32, ambos da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 9.528, de 1997, antes da sua revogação pela Lei nº 11.941, de 2009, por competência, em face da apresentação de GFIP ou GRFP com dados não correspondentes a todos os fatos geradores, seja em relação às bases de cálculo, seja em relação às informações que alterem o valor das contribuições, seja em relação ao valor que seria devido se não houvesse isenção ou substituição, observado o disposto nos §§ 2º e 3º deste artigo;

c) 5% (cinco por cento) do valor mínimo, por campo com informação inexata ou incompleta ou por campo com omissão de informação na GFIP ou GRFP, não relacionada com os fatos geradores das contribuições sociais previdenciárias, conforme disposto no § 6º, limitada aos valores previstos no § 4º, ambos do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 9.528, de 1997, antes da sua revogação pela Lei nº 11.941, de 2009, por competência, observado o disposto no § 2º deste artigo;

Art. 476-A. No caso de lançamento de ofício relativo a fatos geradores ocorridos:

I - até 30 de novembro de 2008, deverá ser aplicada a penalidade mais benéfica conforme disposto na alínea "c" do inciso II do art. 106 da Lei nº 5.172, de 1966 (CTN), cuja análise será realizada pela comparação entre os seguintes valores:

a) somatório das multas aplicadas por descumprimento de obrigação principal, nos moldes do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009, e das aplicadas pelo descumprimento de obrigações acessórias, nos moldes dos §§ 4º, 5º e 6º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009; e

b) multa aplicada de ofício nos termos do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009.

[...]

§ 1º Caso as multas previstas nos §§ 4º, 5º e 6º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, tenham sido aplicadas isoladamente, sem a imposição de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal, deverão ser comparadas com as penalidades previstas no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.”

Por essas razões, entendo que a Unidade Preparadora deverá realizar a comparação entre a penalidade anterior ou posterior à Lei n. 11.941/2009 para cada uma das competências objeto da autuação, aplicando-se a penalidade que for mais benéfica ao contribuinte, nos termos do que prescrevem o artigos 476 e 476-A da Instrução Normativa RFB n. 971/2009.

Conclusão

Por todo o exposto e por tudo que consta nos autos, conheço do presente Recurso Voluntário e, no mérito, dou-lhe parcial provimento para determinar a aplicação da retroatividade benigna nos termos da Súmula Vinculante CARF n. 119 e artigos 476 e 476-A da Instrução Normativa RFB n. 971/2009.

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega