



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 14041.000766/2008-88
Recurso Voluntário
Acórdão nº **2401-010.943 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 7 de março de 2023
Recorrente CONFEDERAÇÃO NACIONAL DO COMÉRCIO DE BENS SERVIÇOS E TURISMO
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004

MULTA CÓDIGO DE FUNDAMENTO LEGAL 68. LANÇAMENTO.

A possibilidade de discussão administrativa do Auto de Infração de Obrigação Principal não impede o lançamento de ofício de Auto de Infração de Obrigação Acessória Código de Fundamento Legal - CFL 68.

AUTO DE INFRAÇÃO. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DECORRÊNCIA. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL.

A insubsistência de Notificação Fiscal de Lançamento de Débito contendo parte da obrigação principal deve ser ponderada no julgamento do auto de infração decorrente relativo à obrigação acessória por deixar a empresa de apresentar o documento a que se refere o art. 32, inciso IV e §3º, da Lei nº 8.212, de 1991, com os dados correspondentes a todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias.

PENALIDADES. LEGISLAÇÃO SUPERVENIENTE. MEDIDA PROVISÓRIA Nº 449, DE 2008, CONVERTIDA NA LEI Nº 11.941, DE 2009. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Diante da Medida Provisória nº 449, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, cabe aplicar a retroatividade benigna a partir da comparação das multas conexas por infrações relativas à apresentação de Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP (multas Código de Fundamento Legal - CFL 68, 69, 85 e 91) com a multa por apresentar GFIP com incorreções ou omissões prevista no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991 (multa CFL 78).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para: a) excluir da base de cálculo da multa as contribuições referentes ao levantamento SUP dos Autos de Infração correlatos 37.129.967-5 e 37.129.969-1; e b) aplicar a retroatividade benigna a partir da comparação com a multa por apresentar GFIP com

incorreções ou omissões prevista no art. 32-A da Lei 8.212/1991, se mais benéfica ao sujeito passivo.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Rayd Santana Ferreira, Wilsom de Moraes Filho, Matheus Soares Leite, Eduardo Newman de Mattered Gomes, Ana Carolina da Silva Barbosa, Thiago Buschinelli Sorrentino (suplente convocado) e Miriam Denise Xavier.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (e-fls. 195/213) interposto em face de decisão (e-fls. 188/192) que julgou improcedente impugnação contra Auto de Infração - AI n.º 37.192.972-1 (e-fls. 02/06), lavrado por ter a empresa apresentado o documento a que se refere o art. 32, inciso IV e §3º, da Lei n. 8.212, de 1991, com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, a infringir o art. 32, inciso IV e § 5º, da Lei n. 8.212, de 1991, na redação da Lei n.º 9.528, de 1997 (**Código de Fundamento Legal – CFL 68**). O AI foi cientificado em 18/08/2008 (e-fls. 49). Do Relatório Fiscal (e-fls. 11/23), extrai-se:

5. Duas diferentes práticas adotadas pela autuada resultaram na não declaração de fatos geradores previdenciários nas respectivas GFIP ora pretendida.

6. A primeira prática foi enquadrar equivocadamente os valores pagos aos segurados empregados sob a rubrica 1520 - DIÁRIAS > 50% da folha de pagamento como não integrante do salário de contribuição. (...)

13. A segunda prática que caracterizou a presente infração foi remunerar os segurados empregados que aderiram ao Programa de Desenvolvimento de Pessoal, instituído através da Portaria N.º CNC n.º 267/99, e, por não considerar os valores pagos como fato gerador previdenciário, omiti-los das respectivas GFIP.

Na impugnação (e-fls. 52/54), foram abordados os seguintes tópicos:

(a) Tempestividade.

(b) Reunião dos Autos de Infração e improcedência reflexa.

A seguir, transcrevo do Acórdão de Impugnação (e-fls. 188/192):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Data do fato gerador: 13/08/2008

AIOA DEBCAD n.º 37.129.972-1 (CFL68)

OMISSÃO DB FATOS GERADORES EM GFIP.

Determina a lavratura de auto-de-infração a omissão de fatos geradores previdenciários na declaração prestada pela empresa em GFIP, conforme art. 32, inciso IV, § 5º, da Lei n.º 8.212/91.

MULTA. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Tratando-se de auto-de-infração decorrente do descumprimento de obrigação tributária acessória não definitivamente julgado, aplica-se a lei superveniente, quando cominar penalidade menos severa que a prevista naquela vigente ao tempo de sua lavratura.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O Acórdão de Impugnação foi cientificado em 20/10/2009 (e-fls. 193/194) e o recurso voluntário (e-fls. 195/213) interposto em 12/11/2009 (e-fls. 195), em síntese, alegando:

- (a) Tempestividade. Notificada em 22/10/2009, o recurso é tempestivo.
- (b) Nulidade do Acórdão. A decisão recorrida não apreciou a tese da necessidade da anexação aos autos de infração n.º 37.129.969-1, n.º 37.129.967-5 e n.º 37.129.268-3, em razão de a presente multa deles decorrer e de não haver que se falar em procedência total de todos os autos referidos, eis que os mesmos encontram-se pendentes de julgamento. Assim, violou-se o disposto no art. 5º, LV, da CRFB/88, bem como os artigos 27, parágrafo único, e 50 da Lei n.º 9.784, de 1999.
- (b) Reunião dos Autos de Infração e improcedência reflexa. A multa imputada refere-se, unicamente, às infrações veiculadas nos autos de infração n.º 37.129.969-1, n.º 37.129.967-5 e n.º 37.129.268-3, com recursos pendentes de julgamento administrativo. Sendo a mesma matéria discutida em todos os autos de infração, há necessidade de reunião de todos os autos e constatação de não haver como se lavar multa para as situações constantes dos outros autos, ainda mais pendentes de julgamento.
- (c) Revogação. O §5º do artigo 32 da Lei n.º 8.212, de 1991, foi revogado. Logo, o lançamento não subsiste. Não prevalecendo esse entendimento, deve ser reconhecido que a MP n.º 449, de 2008, incluiu o art. 32-A na Lei n.º 8.212, de 1991, devendo ser reduzida a multa aplicada.

É o relatório.

Voto

Conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Relator.

Admissibilidade. Diante da intimação em 20/10/2009 (e-fls. 193/194), o recurso interposto em 12/11/2009 (e-fls. 195) é tempestivo (Decreto n.º 70.235, de 1972, arts. 5º e 33). Preenchidos os requisitos de admissibilidade, tomo conhecimento do recurso voluntário.

Nulidade do Acórdão. A decisão recorrida não deixou de apreciar a tese da necessidade de anexação pela pendência de julgamento de impugnações aos AIs n.º 37.129.967-5, n.º 37.129.268-3 e n.º 37.129.969-1, tendo asseverado que os Autos de Infração de Obrigação Principal - AIOP invocados já haviam sido julgados em primeira instância administrativa e que a conclusão foi pela procedência total de tais lançamentos, ponderando ser cabível o lançamento da multa CFL 68 diante da não declaração de todos os dados correspondentes aos fatos geradores de contribuições previdenciárias e que não poderia a Receita Federal se omitir de constituir a multa tal como efetuado, por força do art. 142, parágrafo único, do CTN (e-fls. 190/192). Logo, não se vislumbra a violação no art. 5º, LV, da Constituição e nem dos artigos 27, parágrafo único, e 50 da Lei n.º 9.784, de 1999. Rejeita-se a preliminar.

Reunião dos Autos de Infração e improcedência reflexa. A multa imputada é decorrente dos AIOPs n.º 37.129.969-1 (rubricas "12 Empresa" e "13 Sat/rat") e n.º 37.129.967-5 (rubrica "11 Segurados"), não sendo o presente AIOA CFL 68 decorrente do AIOP n.º 37.129.268-3, uma vez que o AIOP n.º 37.129.268-3 constitui contribuições atinentes à rubrica "15 Terceiros". De qualquer forma os AIOPs n.º 37.129.967-5, n.º 37.129.268-3, n.º 37.129.969-1 e n.º 37.129.972-1 integram a pauta da presente reunião e estão sendo julgados conjuntamente.

A lavratura do AIOA CFL 68 não depende de uma prévia constituição definitiva das contribuições previdenciárias, eis que a obrigação acessória não se constitui em deixar de declarar contribuições lançadas de ofício definitivamente constituídas, mas ter a empresa apresentado o documento a que se refere o art. 32, inciso IV e §3º, da Lei n. 8.212, de 1991, com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

Contudo, o cancelamento do lançamento de ofício tem o condão de prejudicar o lançamento decorrente consistente na multa CFL 68. No julgamento conjunto dos recursos voluntários, o colegiado concluiu por cancelar integralmente o AIOP n.º 37.129.967-5 e cancelar parcialmente o AIOP n.º 37.129.969-1, conforme Acórdãos n.º **2401-010.901** e n.º **2401-010.903** transcrevo os votos condutores:

Acórdão n.º **2401-010.901**

Voto (...)

Programa de desenvolvimento pessoal. O levantamento SUP - AUXÍLIO EDUCAÇÃO CURSO SUPERIOR fundamenta-se apenas na constatação de o auxílio se destinar para a educação de ensino superior, conforme expressamente ressaltado no Relatório Fiscal (e-fls. 22/33), merecendo destaque os seguintes excertos (e-fls. 23/25):

8. Para organizar o trabalho de auditoria e viabilizar sua apresentação de maneira ordenada, os ora pretendidos fatos geradores e as formas de apuração das bases de cálculo foram identificados pelo Levantamento SUP - AUXÍLIO EDUCAÇÃO CURSO SUPERIOR.

9. Constatou-se que a atuada remunerou os segurados empregados que aderiram ao Programa de Desenvolvimento de Pessoal, instituído através da Portaria 'N' CNC n.º 267/99, e, por não considerar os valores pagos como fato gerador previdenciário, omitiu-os das respectivas GFIP.

10. Tal programa prevê que a atuada concederá bolsas de estudo aos segurados empregados que optarem por a ele aderir, através do reembolso de até 80% do custo do curso escolhido, seja de formação regular nos níveis de 2º e superior, graduação, pós-graduação ou línguas. E aqui está o problema, já que a interpretação literal do Art. 28,

Inciso I, § 9º, alínea t) da Lei 8212/1991 exclui da isenção ali prevista o reembolso de cursos de nível superior.

(...)

29. Pelo acima exposto, os valores pagos aos segurados empregados a título de reembolso com despesas em curso de nível superior, devidamente registrados na conta de despesas 2.1.2.4.7.03 AUXILIO A SERVIDORES foram caracterizados como fatos geradores previdenciários, e assim sendo, deveriam constar das respectivas GFIP.

20. Cabe ressaltar que na dita conta contábil são registrados os valores reembolsados a segurados empregados referentes a diversos tipos de cursos. Durante a auditoria foram separados exclusivamente os valores referentes a cursos de educação superior.

21. Nos casos em que os segurados empregados beneficiados com os valores em tela se encontravam abaixo do limite superior do salário de contribuição, foram recalculados os valores das contribuições de responsabilidade dos mesmos, tendo como base os valores dos salários de contribuições antigos somados aos salários de contribuições com a incorporação dos reembolsos.

26. A planilha abaixo traz a relação por competência e estabelecimento dos segurados que tiveram valores dos reembolsos pagos ou creditados pela autuada, com os respectivos cursos e instituições frequentados.

Estab.	Comp	Beneficiado	NIT	Curso Superior	Instituição	Sal. Cont. anterior	Reembolso omitido	Sal. Cont. Final
--------	------	-------------	-----	----------------	-------------	---------------------	-------------------	------------------

Por conseguinte, a situação em tela atrai a incidência de súmula de jurisprudência vinculante, como podemos constatar:

Súmula CARF n.º 149

Não integra o salário de contribuição a bolsa de estudos de graduação ou de pós-graduação concedida aos empregados, em período anterior à vigência da Lei n.º 12.513, de 2011, nos casos em que o lançamento aponta como único motivo para exigir a contribuição previdenciária o fato desse auxílio se referir a educação de ensino superior.

Acórdãos Precedentes:

9202-007.436, 9202-006.578, 9202-005.972, 2402-006.286, 2402-004.167, 2301-004.391 e 2301-004.005

Logo, impõe-se o cancelamento do levantamento SUP - AUXÍLIO EDUCAÇÃO CURSO SUPERIOR, único levantamento constante do presente Auto de Infração.

Diárias. O inconformismo contra um suposto levantamento DIA - DIÁRIAS MAIOR QUE 50% transborda ao objeto do lançamento e, por consequência, ao objeto da lide, eis que não houve lançamento a título de diárias de viagem.

Isso posto, voto por CONHECER do recurso voluntário e DAR-LHE PROVIMENTO.

Acórdão n.º 2401-010.903

Voto (...)

Programa de desenvolvimento pessoal. O levantamento SUP - AUXÍLIO EDUCAÇÃO CURSO SUPERIOR fundamenta-se apenas na constatação de o auxílio se destinar para a educação de ensino superior, conforme expressamente ressaltado no Relatório Fiscal (e-fls. 76/90), merecendo destaque os seguintes excertos (e-fls. 76 e 78):

14. Quanto aos fatos geradores SUP - AUXÍLIO EDUCAÇÃO CURSO SUPERIOR, constatou-se que a autuada remunerou os segurados empregados que aderiram ao

Programa de Desenvolvimento de Pessoal, instituído através da Portaria 'N' CNC n.º 267/99, e, por não considerar os valores pagos como fato gerador previdenciário, omitiu-os das respectivas GFIP.

15. Tal programa prevê que a autuada concederá bolsas de estudo aos segurados empregados que optarem por a ele aderir, através do reembolso de até 80% do custo do curso escolhido, seja de formação regular nos níveis de 2º e superior, graduação, pós-graduação ou línguas. E aqui está o problema, já que a interpretação literal do Art. 28, Inciso I, § 9º, alínea t) da Lei 8.212/1991 exclui da isenção ali prevista o reembolso de cursos de nível superior.

(...)

24. Pelo acima exposto, os valores pagos aos segurados empregados a título de reembolso com despesas em curso de nível superior, devidamente registrados na conta de despesas 2.1.2.4.7.03 AUXILIO A SERVIDORES foram caracterizados como fatos geradores previdenciários, e assim sendo, deveriam constar das respectivas GFIP.

25. Cabe ressaltar que na dita conta contábil são registrados os valores reembolsados a segurados empregados referentes a diversos tipos de cursos. Durante a auditoria foram separados exclusivamente os valores referentes a cursos de educação superior.

26. A planilha abaixo traz a relação por competência e estabelecimento dos segurados que tiveram valores dos reembolsos pagos ou creditados pela autuada, com os respectivos cursos e instituições frequentados.

Estab.	Comp	Beneficiado	NIT	Curso Superior	instituição	Reembolso omitido
--------	------	-------------	-----	----------------	-------------	-------------------

Por conseguinte, a situação em tela atrai a incidência de súmula de jurisprudência vinculante, como podemos constatar:

Súmula CARF n.º 149

Não integra o salário de contribuição a bolsa de estudos de graduação ou de pós-graduação concedida aos empregados, em período anterior à vigência da Lei n.º 12.513, de 2011, nos casos em que o lançamento aponta como único motivo para exigir a contribuição previdenciária o fato desse auxílio se referir a educação de ensino superior.

Acórdãos Precedentes:

9202-007.436, 9202-006.578, 9202-005.972, 2402-006.286, 2402-004.167, 2301-004.391 e 2301-004.005

Logo, impõe-se o cancelamento do levantamento SUP - AUXÍLIO EDUCAÇÃO CURSO SUPERIOR.

Diárias. A recorrente sustenta que o levantamento DIA - DIÁRIAS MAIOR QUE 50% envolve despesas de viagem e não diárias de viagem, eis que sujeitas à prestação de contas, conforme documentos de e-fls. 390/623, 907/1132 e 1420/1650.

Os documentos em questão constituem-se em relatórios preenchidos por empregado para a prestação de contas com diárias de viagem e despesas de viagem, mas estão desacompanhados das notas fiscais e recibos para uma devida comprovação das despesas de viagem e não há reembolso sem prova de anterior desembolso.

Logo, as provas carreadas com a impugnação não têm o condão de afastar a natureza jurídica de diárias de viagem dos valores apurados pela fiscalização, tendo a folha de pagamento (fonte documental do lançamento) inclusive empregado o termo “diária” e não “despesa” de viagem para a rubrica 1520 “DIÁRIAS > 50%” (e-fls. 74).

Diante desse conjunto probatório, não há como se afastar a incidência do disposto no § 8º do art. 28 da Lei n.º 8.212, de 1991, na redação vigente ao tempo dos fatos geradores (CTN, art. 144, caput).

Isso posto, voto por CONHECER do recurso voluntário e DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL para excluir do lançamento o levantamento SUP.

Logo, impõe-se a exclusão da base de cálculo da multa as contribuições do AI n.º 37.129.967-5, a versar exclusivamente sobre o levantamento SUP, e as contribuições referentes ao levantamento SUP do AI n.º 37.129.969-1.

Revogação. O presente auto de infração CFL 68 penaliza a apresentação de GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, logo não se confunde com a multa pela demora no recolhimento das contribuições.

O Parecer SEI N.º 11315/2020/ME, a se manifestar acerca de contestações à Nota SEI n.º 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, foi aprovado para fins do art. 19-A, caput e inciso III, da Lei n.º 10.522, de 19 de julho de 2002, pelo Despacho n.º 328/PGFN-ME, de 5 de novembro de 2020, estando a Receita Federal vinculada ao entendimento de haver retroatividade benéfica da multa moratória prevista no art. 35 da Lei n.º 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009, no tocante aos lançamentos de ofício relativos a fatos geradores anteriores ao advento do art. 35-A, da Lei n.º 8.212, de 1991.

Diante disso, a Súmula CARF n.º 119 foi cancelada e a jurisprudência administrativa passou a adotar a interpretação de a multa do art. 35 da Lei n.º 8.212, de 1991, na redação da Lei n.º 11.941, de 2009, retroagir em relação aos lançamentos por descumprimento de obrigação principal.

Como decorrência lógica das premissas dessa interpretação, as multas conexas por descumprimento de obrigações acessórias relativas à apresentação de GFIP com incorreções ou omissões (multas CFL 68¹, 69², 85³ e 91⁴) devem ser comparadas com a multa do art. 32-A da Lei n.º 8.212, de 1991, incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009, por apresentação de GFIP com incorreções ou omissões (CFL 78), eis que por esta absorvidas. No caso concreto, contudo, não foram lavrados AIOAs CFLs 69, 85 e 91.

Assim, o presente AIOA CFL 68 n.º 37.303.419-9 deve ser comparado como o AIOA CFL 78, previsto no art. 32-A da Lei n.º 8.212, de 1991, de modo a se verificar o cabimento da retroação de penalidade mais benéfica.

¹ O CFL 68 refere-se à infração ao art. 32, IV, §5º, da Lei n.º 8.212, de 1991, na redação anterior à MP n.º 449, de 2008, consubstanciando-se em apresentar GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

² O CFL 69 refere-se à infração ao art. 32, IV, §§ 3º e 6º, da Lei n.º 8.212, de 1991, na redação anterior à MP n.º 449, de 2008, consubstanciando-se em apresentar GFIP com informações inexatas, incompletas ou omissas, em relação aos dados não relacionados aos fatos geradores de contribuições previdenciárias.

³ O CFL 85 refere-se à infração ao art. 32, IV, §§ 1º e 3º, da Lei n.º 8.212, de 1991, na redação anterior à MP n.º 449, de 2008, combinado com o art. 219, §5º do Regulamento da Previdência Social, consubstanciando-se em apresentar a empresa cedente de mão de obra GFIP sem distinção de cada estabelecimento ou obra de construção civil da empresa contratante dos serviços.

⁴ O CFL 91 refere-se à infração ao art. 32, IV, § 1º e 3º, da Lei n.º 8.212, de 1991, na redação anterior à MP n.º 449, de 2008, combinado com o art. 225, IV, do Regulamento da Previdência Social, consubstanciando-se em apresentar GFIP em desconformidade com o respectivo Manual de Orientação e não se enquadrando a conduta nos CFLs 68, 69 e 85.

Isso posto, voto por CONHECER do recurso voluntário e DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL para: a) excluir da base de cálculo da multa as contribuições referentes ao levantamento SUP dos Autos de Infração correlatos 37.129.967-5 e 37.129.969-1; e b) aplicar a retroatividade benigna a partir da comparação com a multa por apresentar GFIP com incorreções ou omissões prevista no art. 32-A da Lei 8.212/1991, se mais benéfica ao sujeito passivo.

(documento assinado digitalmente)

José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro