



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 14479.000269/2007-69
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-009.719 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 9 de abril de 2021
Recorrente SINDAL S/A SOCIEDADE INDUSTRIAL DE ARTEFATOS
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/12/2006

CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (CTN). OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA PREVIDENCIÁRIA. DESCUMPRIMENTO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PRAZO DECADENCIAL. INÍCIO DA CONTAGEM. REGRA GERAL. SÚMULA CARF. ENUNCIADO Nº 108. APLICÁVEL.

Tratando-se de lançamento de ofício decorrente do descumprimento de obrigação acessória previdenciária, aplica-se a contagem de prazo decadencial prevista no 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 mesmo Código.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DESCUMPRIMENTO. GUIA DE RECOLHIMENTO DO FUNDO DE GARANTIA DO TEMPO DE SERVIÇO E DE INFORMAÇÕES À PREVIDÊNCIA SOCIAL (GFIP). APRESENTAÇÃO. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. FATOS GERADORES. TOTALIDADE. DADOS NÃO CORRESPONDENTES. PENALIDADE APLICÁVEL. CFL 68.

O contribuinte que deixar de informar mensalmente, por meio da GFIP, os dados correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias se sujeitará à penalidade prevista na legislação de regência.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL (PAF). RECURSO VOLUNTÁRIO. NOVAS RAZÕES DE DEFESA. AUSÊNCIA. FUNDAMENTO DO VOTO. DECISÃO DE ORIGEM. FACULDADE DO RELATOR.

Quando as partes não inovam em suas razões de defesa, o relator tem a faculdade de adotar as razões de decidir do voto condutor do julgamento de origem como fundamento de sua decisão.

OBRIGAÇÕES PRINCIPAL E ACESSÓRIA. DESCUMPRIMENTO. GFIP. APRESENTAÇÃO. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. FATOS GERADORES. TOTALIDADE. DADOS NÃO CORRESPONDENTES. PENALIDADES ASSOCIADAS. EXIGÊNCIAS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. INOVAÇÃO LEGISLATIVA. RETROATIVIDADE BENIGNA. APLICÁVEL. SÚMULA CARF. ENUNCIADO Nº 119. VINCULAÇÃO.

Aplica-se o instituto da retroatividade benigna relativamente às penalidades associadas correspondentes aos fatos geradores ocorridos até 30 de novembro de 2008, exigidas mediante lançamentos de ofício pelo descumprimento das obrigações principal e acessória do contribuinte informar mensalmente, por meio da GFIP, os dados correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher parcialmente prejudicial de decadência arguida, cancelando-se a multa lançada em relação às competências até 03/2001, inclusive, e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário para determinar a aplicação da retroatividade benigna prevista no Enunciado nº 119 de súmula do CARF.

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz - Relator

Participaram da presente sessão de julgamento os Conselheiros: Denny Medeiros da Silveira, Márcio Augusto Sekeff Sallem, Ana Claudia Borges de Oliveira, Luis Henrique Dias Lima, Renata Toratti Cassini, Gregório Rechmann Júnior, Rafael Mazzer de Oliveira Ramos e Francisco Ibiapino Luz.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão de primeira instância, que julgou improcedente a impugnação apresentada pela Contribuinte com o fito de extinguir crédito tributário decorrente do descumprimento da obrigação acessória de apresentar a GFIP com dados correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias (CFL-68).

Auto de Infração e Impugnação

Por bem descrever os fatos e as razões da impugnação, adoto excertos do relatório da decisão de primeira instância – Acórdão nº 17-22.156 - proferida pela 9ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo II - DRJ/SPOII - transcritos a seguir (processo digital, fls. 51 a 57):

O Auto de Infração em pauta, conforme Relatório Fiscal da Infração (fl. 13), foi lavrado em virtude de o autuado deixar de informar nas Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço - GFIP, os seguintes fatos geradores: pagamentos efetuados a contribuintes individuais - advogados (competências 01/1999 a 03/2001) e informou incorretamente alíquota RAT (competências 04/2006 a 12/2006), tudo conforme planilha anexa (fl. 16), cujos dados foram extraídos da escrituração contábil conta nº 42103000020 - Serviços Advocatícios.

Esclarece a fiscalização que os fatos acima descritos constituem infração ao art. 32, IV e § 5º da Lei nº 8.212/91, combinado com o art. 225, IV, § 4º do RPS. A multa foi aplicada no valor de R\$ 33.421,61 (trinta e três mil, quatrocentos e vinte e um reais e

sessenta e um centavos), de acordo com o art. 32, § 5º da Lei nº 8.212/91, combinado com o art. 284, II e art. 373, ambos do RPS.

Não constam Autos de Infração lavrados contra a empresa em ações fiscais anteriores e não existe registro de outras circunstâncias agravantes.

Ciente pessoalmente da exigência em 05/09/2007, conforme consignado no respectivo AI (fl. 1), a empresa propôs impugnação, por meio do protocolo de 05/10/2007 (fls. 23/34), anexando cópias de documentos (fls. 35/46). Em sua defesa faz um relato dos fatos, e deduz as alegações a seguir sintetizadas:

- ocorreu a decadência do lançamento para o período de 01/1999 a 05/09/2002 decorrente da aplicação do art. 150, § 4º do CTN, pelo fato de que as contribuições previdenciárias se subsumem ao tipo de lançamento por homologação, não havendo que se alegar aplicação do disposto no art. 173 do CTN posto que não houve falta de pagamento de todas as contribuições, que a lei ordinária não pode alterar disposição sobre decadência contida no CTN e aproveitando-se o impedimento à imposição de multa referente ao descumprimento de obrigação acessória;
- a multa aplicada de 100% possui nítido caráter confiscatório, além de extrapolar o limite da proporcionalidade, inerente à atuação do agente administrativo;
- o cálculo do limite da aplicação da multa deveria incidir somente com relação aos segurados sobre os quais deixaram de ser prestadas as informações e não ao total dos segurados da empresa;
- a multa deve ser reduzida à alíquota de 75%, nos termos do art. 44, inciso I da Lei nº 9.430/96, com fundamento no art. 112 do CTN.

Julgamento de Primeira Instância

A 9ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo II, por unanimidade, julgou improcedente a contestação da Impugnante, nos termos do relatório e voto registrados no Acórdão recorrido, cuja ementa transcrevemos (processo digital, fls. 51 a 57):

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/12/2006.

AI DEBCAD nº 37.013.545-8, de 05/09/2007.

PREVIDENCIÁRIO. APRESENTAÇÃO GFIP. DADOS NÃO CORRESPONDENTES AOS FATOS GERADORES. INFRAÇÃO.

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

Lançamento Procedente.

Recurso Voluntário

Discordando da respeitável decisão, o Sujeito Passivo interpôs recurso voluntário, basicamente repisando os argumentando apresentados na impugnação, o qual nada acrescenta de relevante para a solução da presente controvérsia (processo digital, fls. 63 a 79).

Contrarrazões ao recurso voluntário

Não apresentadas pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Francisco Ibiapino Luz - Relator

Admissibilidade

O recurso é tempestivo, pois a ciência da decisão recorrida se deu em 20/3/2008 (processo digital, fl. 61), e a peça recursal foi interposta em 8/4/2008 (processo digital, fl. 63), dentro do prazo legal para sua interposição. Logo, já que atendidos os demais pressupostos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, dele tomo conhecimento.

Prejudicial de mérito

Prazo decadencial

Na relação jurídico-tributária, a decadência se traduz fato extintivo do direito da Fazenda Pública apurar, de ofício, tributo que deveria ter sido pago espontaneamente pelo contribuinte. Nessa perspectiva, vale consignar que, em 20/6/2008, foi publicado o enunciado da Súmula Vinculante nº 8, editada pelo Supremo Tribunal Federal (STF), declarando a inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei nº 8.212/91. Por conseguinte, conforme vinculação estabelecida no art. 2º da Lei nº 11.417, de 19 de dezembro de 2006, o lapso temporal que a União dispõe para constituir crédito tributário referente a CSP não mais será o reportado decênio legal, e sim de 5 (cinco) anos, exatamente, dentro dos contornos dados pelo Código Tributário Nacional (CTN).

Assim considerado, o sujeito ativo dispõe do prazo de 5 (cinco) anos para constituir referido crédito tributário mediante lançamento (auto de infração ou notificação de lançamento), variando conforme as circunstâncias, apenas, a data de início da referida contagem. É o que se vê nos arts. 150, § 4º, e 173, incisos I e II e § único, do CTN, nestes termos:

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

[...]

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.

Cotejando os supracitados preceitos, deduz-se que o legislador dispensou tratamento diferenciado àquele contribuinte que pretendeu cumprir corretamente sua obrigação tributária, apurando e recolhendo o encargo que supostamente entendeu devido. Nessa perspectiva, o CTN trata o instituto da decadência em dois preceitos distintos, quais sejam: (i) em regra especial, de aplicação exclusiva quando o lançamento se der por homologação (art. 150, § 4º) e (ii) na regra geral, aplicável a todos os tributos e penalidades, conforme as circunstâncias, independentemente da modalidade de lançamento (art. 173, incisos I e II e § único).

Por pertinente, a compreensão do que está posto no CTN, art. 173, fica facilitada quando se vê as normas para elaboração, redação, alteração e consolidação de leis, presentes na Lei Complementar nº 95, de 26 de fevereiro de 1998. Mais especificamente, consoante o art. 11, inciso III, alíneas “c” e “d”, da reportada Lei Complementar, os incisos I e II e § único supracitados trazem enumerações atinentes ao caput (CTN, art. 173, incisos I e II) e exceção às regras enumeradas precedentemente (CTN, art. 173, § único) respectivamente. Confira-se:

Art. 11. As disposições normativas serão redigidas com clareza, precisão e ordem lógica, observadas, para esse propósito, as seguintes normas:

[...]

III - para a obtenção de ordem lógica:

[...]

c) expressar por meio dos parágrafos os aspectos complementares à norma enunciada no caput do artigo e as exceções à regra por este estabelecida;

d) promover as discriminações e enumerações por meio dos incisos, alíneas e itens.

À vista dessas premissas, o termo inicial do descrito prazo decadencial levará em conta - além das hipóteses de apropriação indébita de CSP, dolo, fraude e simulação -, a forma de apuração do correspondente tributo e a antecipação do respectivo pagamento. Portanto, o início do mencionado prazo quinquenal se dará a partir:

1. do respectivo fato gerador, nos tributos apurados por homologação, quando afastadas as hipóteses de apropriação indébita de CSP, dolo, fraude e simulação, e houver antecipação de pagamento do correspondente imposto ou contribuição, ainda que em valor inferior ao efetivamente devido, aí se incluindo eventuais retenções na fonte – IRRF (CTN, art. 150, § 4º);

2. do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, quanto às penalidades e aos tributos não excepcionados anteriormente (item 1), desde que o respectivo procedimento fiscal não se tenha iniciado em data anterior (CTN, art. 173, inciso I);

3. da ciência de início do procedimento fiscal, quanto aos tributos não excepcionados no item 1, quando a respectiva fiscalização for instaurada antes do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (CTN, art. 173, § único);

4. da decisão administrativa irreformável de que trata o art. 156, inciso IX, do CTN, nos lançamentos destinados a, novamente, constituir crédito tributário objeto de autuação anulada por vício formal (CTN, art. 173, inciso II).

Por fim, cabível trazer considerações relevantes acerca de citadas regras especial e geral, as quais refletem na contagem do prazo decadencial. A primeira, tratando da

antecipação de pagamento, total ou parcial, da contribuição apurada; a segunda, relativamente ao momento em que o Fisco poderá iniciar procedimento fiscal tendente a constituir suposto crédito tributário.

Em tal raciocínio, por meio dos Enunciados nºs 99, 106 e 148 de suas súmulas, este Conselho já delineou casos de aplicação das regras especial e geral respectivamente, nestes termos:

Súmula CARF nº 99:

Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.

Súmula CARF nº 106:

Caracterizada a ocorrência de apropriação indébita de contribuições previdenciárias descontadas de segurados empregados e/ou contribuintes individuais, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN. **(Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).**

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.

Igualmente pertinente, tocante à regra geral vista, a inércia do Fisco, a qual supostamente consumaria a decadência, terá por referência o prazo final para a entrega da correspondente GFIP. Isto, porque, antes de citada data, embora o fato gerador já tenha se aperfeiçoado, eventual autuação será tida por arbitrária, já que o contribuinte tem a faculdade de corrigir eventuais impropriedades, por ventura, declaradas. Portanto, o prazo decadencial estabelecido no CTN, art. 173, inciso I, terá por termo inicial o 1º de janeiro do ano seguinte àquele em que ditas declarações foram ou deveriam ter sido apresentadas.

GFIP – Prazo de apresentação

Regra geral, desde janeiro de 1999, os contribuintes estão obrigados a prestar informações sociais previdenciárias mediante a apresentação de GFIP - constitutiva de crédito tributário a partir de 3 de dezembro 2008 - até o 7º (sétimo) dia do mês subsequente ao da ocorrência dos respectivos fatos geradores, exceto quanto à competência 13, cuja transmissão se dará até 31 de janeiro do ano seguinte. Ademais, caso a repartição bancária não funcione na referida data, reportado termo final será antecipado para o dia de expediente bancário imediatamente anterior. É o que se infere do que está posto na Lei 8.212, de 24 de julho de 1991, com as alterações implementadas pelas Lei nº 9.528, de 10 de dezembro de 1997 e Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009; regulamentada pelo Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999, cujas normas de aplicação constam da Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, e Manual DA GFIP/SEFIP (Atualização: 10/2008. P. 12). Confira-se:

Lei nº 8.212, de 1991:

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

[...]

IV - declarar à Secretaria da Receita Federal do Brasil e ao Conselho Curador do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS, na forma, prazo e condições estabelecidos por esses órgãos, dados relacionados a fatos geradores, base de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS ou do Conselho Curador do FGTS: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

[...]

§ 2º A declaração de que trata o inciso IV do caput deste artigo constitui instrumento hábil e suficiente para a exigência do crédito tributário, e suas informações comporão a base de dados para fins de cálculo e concessão dos benefícios previdenciários. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

[...]

§ 9º A empresa deverá apresentar o documento a que se refere o inciso IV do caput deste artigo ainda que não ocorram fatos geradores de contribuição previdenciária, aplicando-se, quando couber, a penalidade prevista no art. 32-A desta Lei.

Decreto nº 3.048, de 1999:

Art. 225. A empresa é também obrigada a:

[...]

IV - informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social, por intermédio da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social, na forma por ele estabelecida, dados cadastrais, todos os fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse daquele Instituto;

[...]

§ 2º A entrega da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social deverá ser efetuada na rede bancária, conforme estabelecido pelo Ministério da Previdência e Assistência Social, até o dia sete do mês seguinte àquele a que se referirem as informações. (Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 1999)

§ 3º A Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social é exigida relativamente a fatos geradores ocorridos a partir de janeiro de 1999.

[...]

§ 8º O disposto neste artigo aplica-se, no que couber, aos demais contribuintes e ao adquirente, consignatário ou cooperativa, sub-rogados na forma deste Regulamento.

IN RFB nº 971, de 2009:

Art. 47. A empresa e o equiparado, sem prejuízo do cumprimento de outras obrigações acessórias previstas na legislação previdenciária, estão obrigados a:

[...]

VIII - informar mensalmente, à RFB e ao Conselho Curador do FGTS, em GFIP emitida por estabelecimento da empresa, com informações distintas por tomador de serviço e por obra de construção civil, os dados cadastrais, os fatos geradores, a base de cálculo e os valores devidos das contribuições sociais e outras informações de interesse da RFB e do INSS ou do Conselho Curador do FGTS, na forma estabelecida no Manual da GFIP;

[...]

§ 11. Para o fim do inciso VIII do caput, considera-se informado à RFB quando da entrega da GFIP, conforme definição contida no Manual da GFIP.

MANUAL DA GFIP/SEFIP (_versao_84.pdf. Acesso em: 21 de maio de 2020):**6 - PRAZO PARA ENTREGAR E RECOLHER**

A GFIP/SEFIP é utilizada para efetuar os recolhimentos ao FGTS referentes a qualquer competência e, a partir da competência janeiro de 1999, para prestar informações à Previdência Social, devendo ser apresentada mensalmente, independentemente do efetivo recolhimento ao FGTS ou das contribuições previdenciárias, quando houver:

[...]

Caso não haja expediente bancário, a transmissão deve ser antecipada para o dia de expediente bancário imediatamente anterior.

O arquivo NRA.SFP, referente à competência 13, destinado exclusivamente à Previdência Social, deve ser transmitido até o dia 31 de janeiro do ano seguinte ao da referida competência

Posta assim a questão, passo propriamente ao enfrentamento da controvérsia.

Consoante se vê no excerto do relatório abaixo transcrito, as infrações autuadas correspondem às competências 1/99 a 3/01 e 4/06 a 12/06:

O Auto de Infração em pauta, conforme Relatório Fiscal da Infração (fl. 13), foi lavrado em virtude de o autuado deixar de informar nas Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço - GFIP, os seguintes fatos geradores: pagamentos efetuados a contribuintes individuais - advogados (competências 01/1999 a 03/2001) e informou incorretamente alíquota RAT (competências 04/2006 a 12/2006), tudo conforme planilha anexa (fl. 16), cujos dados foram extraídos da escrituração contábil conta nº 42103000020 - Serviços Advocatícios.

Ante o exposto, relativamente à competência 3/01, o prazo decadencial visto na regra geral estabelecida no CTN, art. 173, inciso I, teve sua contagem iniciada em 1º/1/2002 (primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado). Por conseguinte, quanto a esta e àquelas que lhes são anteriores, a razão está com a Recorrente, pois a ciência do respectivo lançamento somente ocorreu em 5/9/2007, posteriormente à expiração do período decadencial, o qual já tinha se operado em 1/1/2007 (processo digital, fls. 3).

Mérito**Fundamentos da decisão de origem**

Por oportuno, vale registrar que os §§ 1º e 3º do art. 57 do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015, com a redação dada pela Portaria MF nº 329, de 4 de junho de 2017, facultam o relator fundamentar seu voto mediante transcrição da decisão recorrida, quando o recorrente não inovar em suas razões recursais, *verbis*:

Art. 57. Em cada sessão de julgamento será observada a seguinte ordem:

[...]

§ 1º A ementa, relatório e voto deverão ser disponibilizados exclusivamente aos conselheiros do colegiado, previamente ao início de cada sessão de julgamento correspondente, em meio eletrônico.

[...]

§ 3º A exigência do § 1º pode ser atendida com a transcrição da decisão de primeira instância, se o relator registrar que as partes não apresentaram novas razões de defesa perante a segunda instância e propuser a confirmação e adoção da decisão recorrida. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

Nessa perspectiva, o Recorrente basicamente reiterou os termos da impugnação, nada acrescentando que pudesse alterar o julgamento *a quo*. Logo, tendo em vista minha

concordância com os fundamentos do Colegiado de origem e amparado no reportado preceito regimental, adoto as razões de decidir constantes no voto condutor do respectivo acórdão, nestes termos:

O fato constitutivo descrito pela autoridade fiscal, motivador da infração, questão fundamental do processo, deixar a empresa de prestar informações corretamente por intermédio de GFIP, não foi impugnado pela defendente. Presumem-se verdadeiras, portanto, as matérias não contestadas, restando apenas as provas trazidas aos autos pela auditoria fiscal.

Trata o presente de autuação por ter a empresa infringido o disposto no artigo 32, inciso IV e § 3º, da Lei 8.212/91, com redação dada pela Lei nº 9.528/97, uma vez que, segundo o Relatório Fiscal da Infração não foi informado nas GFIP os pagamentos efetuados aos contribuintes individuais - advogados (competências 01/1999 a 03/2001) e por ter informado incorretamente a alíquota RAT (competências 04/2006 a 12/2006), tudo conforme demonstrado nas planilhas anexas (fls. 15/18).

A Lei nº 8.212/91, em seu art. 32, IV, é clara quanto à obrigação acessória da empresa com relação às informações prestadas em GFIP e o Decreto nº 3.048/99, complementa delineando a forma que deve ser observada para o cumprimento do dispositivo legal:

Art. 32(...) Lei 8.212/91

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. (inciso acrescentado pela Lei 9.528/97).

Art. 225. A empresa é também obrigada a: Decreto 3.048/99 (...)

(...)

*IV- informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social, por intermédio da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social, na forma por ele estabelecida, dados cadastrais, **todos os** fatos geradores de contribuição previdenciária e **outras informações** de interesse daquele Instituto; (g.n.)*

Considerando as alegações apresentadas pelo impugnante e para aclarar a questão em torno da aplicação da multa, vejamos o que segue abaixo.

O art. 32, da Lei nº 8.212/91, em seu § 5º, determina que a apresentação de GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores sujeita o infrator à pena de **100% das contribuições devidas não declaradas, limitada aos valores previstos no § 4º, do referido artigo:**

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: (Incluído pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)(g.n.)

(...)	(...)
16 a 50 segurados	2 x o valor mínimo
51 a 100 segurados	5 x o valor mínimo
(...)	(...)

*§ 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, **(incluído pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)***

Por sua vez, a Instrução Normativa SRP nº 3, de 14/07/2005, trouxe em seu art. 649, § 2º como deve ser calculado o multiplicador sobre o valor mínimo em função do número de segurados da empresa:

Art. 649. Por infração a qualquer dispositivo da Lei nº 8.212, de 1991, exceto no que se refere aos prazos de recolhimento de contribuições, da Lei nº 8.213, de 1991 e da Lei nº 10.666, de 2003, fica o responsável sujeito a multa variável, conforme a gravidade da infração, limitada a um valor mínimo e um valor máximo previstos no RPS e atualizados mediante Portaria Ministerial, aplicada da seguinte forma:

(...)

V - equivalente a um multiplicador sobre o valor mínimo, definido em função do número de segurados da empresa, pela não-apresentação da GFIP, conforme previsto no inciso I do art. 284 do RPS, observado o disposto nos §§ 1º e 2º deste artigo;

VI - cem por cento do valor das contribuições sociais previdenciárias devidas e não declaradas, conforme disposto no inciso II do art. 284 do RPS, limitada aos valores previstos no inciso I do art. 284 do RPS, 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;

(...)

§ 2º Para definição do multiplicador a que se refere o inciso V e apuração do limite previsto nos incisos VI e VII, todos do caput, serão considerados, por competência, todos os segurados a serviço da empresa, ou seja, todos os empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais verificados em procedimento fiscal, declarados ou não em GFIP. (g.n.)

Do exposto, não merece prosperar a argumentação da impugnante de que o multiplicador deveria incidir somente sobre o número de funcionários que a empresa deixou de prestar as informações em GFIP, uma vez que o art. 649, § 2º da IN 3/2005 dispõe que o multiplicador para apuração do limite da multa é calculado levando-se em consideração todos os segurados a serviço da empresa, sendo esta corretamente aplicada pelo fisco previdenciário, em cem por cento do valor não declarado, de acordo com o contido no art. 32, §5º, da Lei nº 8.212/91, respeitado o limite do art. 32, § 4º, da mesma lei.

Portanto, o valor da multa aplicada está em consonância com o disposto no art. 32, § 5º da Lei nº 8.212/91, com os acréscimos da Lei nº 9.528/97; art. 284, inciso II, do RPS; com a redação dada pelo Decreto nº 4.729/2003 e art. 373, este também do RPS.

Quanto à alegação de que a multa aplicada extrapola o limite da proporcionalidade e possui caráter confiscatório, cabe frisar que a multa consiste em penalidade pecuniária aplicada em decorrência da infração cometida, no caso, descumprimento de obrigação acessória. Desta forma, não está amparada pelo inciso IV do art. 150 da CF/88 que, ao tratar das limitações ao poder de tributar, proibiu a utilização de tributo com efeito de confisco, nem pelo §1º do art. 145 da CF que trata de imposto. Cumpre referir, neste ponto, o valioso magistério expendido por Hugo de Brito Machado:

"Porque constitui receita ordinária, o tributo deve ser um ônus suportável, um encargo que o contribuinte pode pagar sem sacrifício do desfrute normal dos bens da vida. Por isto mesmo é que não pode ser confiscatório. Já a multa, para alcançar a sua finalidade, deve representar um ônus significativamente pesado, de sorte que as condutas que ensejam sua cobrança retem efetivamente desestimuladas. Por isto mesmo pode ser confiscatória." (MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário, 26ª edição, São Paulo: Malheiros, 2005, págs. 60 e 61).

Ademais, há de se esclarecer de que não cabe à autoridade julgadora administrativa a apreciação e decisão de questões referentes à constitucionalidade de atos legais, visto que a Constituição Federal, por meio dos artigos 97 e 102, confere tal competência exclusivamente ao Poder Judiciário. Aos julgadores desta instância do contencioso administrativo, composta exclusivamente por Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil, cabe, por dever de ofício, observar o estrito cumprimento das leis, bem como dos atos normativos expedidos pela Receita Federal do Brasil.

Verifica-se, em consequência, não haver confisco e a penalidade aplicada, como dito anteriormente, está em perfeita consonância com a legislação previdenciária.

[...]

Quanto ao artigo 112 do CTN, sua aplicação só tem lugar no caso de dúvida, o que não se aplica aos autos. No caso presente, não há dúvidas ou incertezas quanto à gradação da multa aplicada, vez que a auditoria fiscal corretamente a aplicou de acordo com o que dispõe a legislação supra citada.

Não se verificou a ocorrência das circunstâncias agravantes previstas no art. 290 do RPS, bem como também não foi verificada a ocorrência da circunstância atenuante prevista no art. 291 do RPS.

Diante de todo o exposto, o presente Auto de Infração foi lavrado na estrita observância das determinações legais e normativas vigentes, estando devidamente instruído e revestido das formalidades legais, consoante o que prescreve o art. 33 da Lei nº 8.212/91 e art. 293 do RPS.

Retroatividade benigna

Inicialmente, é de notório conhecimento dos operadores do direito tributário que o instituto da retroatividade benigna permite a aplicação de lei a fato gerador de penalidade pelo descumprimento de obrigação tributária ocorrido antes da sua vigência, desde que mais benéfica ao contribuinte e o correspondente crédito ainda não esteja definitivamente constituído, conforme diz o Código Tributário Nacional (CTN), art. 106, II, "c", "*verbis*":

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.

Nesse pressuposto, a Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, deu nova conformação aos arts. 32 e 35 da Lei nº 8.212, de 1991, refletindo diretamente nas penalidades moratórias e naquelas apuradas por meio do correspondente procedimento fiscal. Com efeito, alterou tanto as multas de ofício pelo descumprimento das obrigações principal e acessória como a multa e os juros de mora decorrentes do atraso no recolhimento das contribuições devidas, eis que, além de acrescentar os arts. 32-A e 35-A, revogou os §§ 4º e 5º do art. 32, assim como deu nova redação ao art. 35 e revogou seus incisos I a III, todos do referido Ato legal alterado.

Com efeito, de um lado, o dito art. 35, em sua nova redação, passa a tratar apenas das multas e dos juros moratórios decorrentes do recolhimento intempestivo das contribuições devidas. De outro, as penalidades pelo descumprimento da obrigação acessória prevista no citado art. 32, inciso IV, anteriormente capituladas nos seus §§ 4º e 5º, foram substituídas pelas multas previstas no incluído art. 32-A. E, por fim, as multas capituladas no reportado art. 35, incisos I, II e III, deram lugar àquela disposta no acrescentado art. 35-A. Confira-se:

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

[...]

IV - declarar à Secretaria da Receita Federal do Brasil e ao Conselho Curador do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS, na forma, prazo e condições estabelecidos por esses órgãos, dados relacionados a fatos geradores, base de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS ou do Conselho Curador do FGTS; (Redação dada pela Medida Provisória nº 449, de 2008)

[...]

§ 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). (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008)

[...]

§ 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). (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008)

[...]

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). (Vide Lei nº 13.097, de 2015)

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 § 3º deste artigo. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

[...]

§ 3º A multa mínima a ser aplicada será de: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

I – R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

II – R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

[...]

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. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

[...]

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

Por oportuno, o contexto fático amolda-se às penalidades associadas correspondentes a fatos geradores ocorridos até 30 de novembro de 2008, exigidas mediante lançamentos de ofício pelo descumprimento das obrigações principal e acessória do contribuinte prestar mensalmente, por meio da respectiva GFIP, as informações previstas na legislação tributária. Logo, aplicável o disposto no Enunciado nº 119 das súmulas do CARF, nestes termos:

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)

Ademais, trata-se de entendimento já pacificado tanto na Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil como na Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, mediante a Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14, de 4 de dezembro de 2009, consoante se vê nos excertos abaixo transcritos:

Art. 2º No momento do pagamento ou do parcelamento do débito pelo contribuinte, o valor das multas aplicadas será analisado e os lançamentos, se necessário, serão retificados, para fins de aplicação da penalidade mais benéfica, nos termos da alínea "c" do inciso II do art. 106 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN).

[...]

Art. 3º A análise da penalidade mais benéfica, a que se refere esta Portaria, será realizada pela comparação entre a soma dos valores das multas aplicadas nos lançamentos por descumprimento de obrigação principal, conforme o art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, e de obrigações acessórias, conforme §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, e da multa de ofício calculada na forma do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009.

A propósito, o crédito tributário decorrente da autuação correspondente à obrigação principal referente às competências remanescentes (Debecad 37.013.548-2 – 4/06 a 12/06) já está definitivamente constituído, consoante Acórdão de Recurso Voluntário, o qual a Recorrente não embargou nem contra ele interpôs Recurso Especial (Processo digital nº 14479.000270/2007-93, fls. 278 a 287).

Conclusão

Ante o exposto, dou parcial provimento ao recurso interposto, para extinguir o crédito tributário atinente às competências 1/99 a 3/01, eis que atingidos pela decadência, bem como determinar a aplicação da retroatividade benigna disposta no Enunciado nº 119 de súmula do CARF.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz