



**Ministério da Economia**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**



**Processo nº** 14485.003254/2007-73  
**Recurso nº** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão nº** **2402-010.678 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 02 de dezembro de 2021  
**Recorrentes** ITAÚ SEGUROS S.A  
FAZENDA NACIONAL

### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

RECURSO DE OFÍCIO. VALOR EXONERADO INFERIOR AO LIMITE DE ALÇADA. MOMENTO DE AFERIÇÃO DO VALOR. DATA DE APRECIÇÃO EM SEGUNDA INSTÂNCIA. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece de recurso de ofício interposto em face de decisão, que exonerou o sujeito passivo de tributo e encargos de multa, em valor total inferior ao limite de alçada, o qual deve ser aferido na data de sua apreciação em segunda instância, nos termos do Enunciado de Súmula CARF nº 103.

NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. INOCORRÊNCIA.

Não há que se falar em nulidade da decisão de primeira instância por falta de determinação da legislação aplicável ao caso concreto, quando o *decisum* elucida todas as normas de regência da matéria em análise e destaca que a aferição da multa mais benéfica (e, portanto, a respectiva legislação) ocorrerá quando do pagamento / parcelamento do crédito tributário.

MULTA ISOLADA PREVIDENCIÁRIA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DECADÊNCIA.

No lançamento de multa isolada previdenciária por descumprimento de obrigação acessória, aplica-se o art. 173, I do CTN para a determinação do termo inicial do prazo decadencial.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. APRESENTAÇÃO DA GFIP COM DADOS NÃO CORRESPONDENTES AOS FATOS GERADORES DAS CONTRIBUIÇÕES. CONEXÃO COM OS PROCESSOS RELATIVOS ÀS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS PRINCIPAIS.

Tratando-se de autuação decorrente do descumprimento de obrigação tributária acessória vinculada à obrigação principal, deve ser replicado, no julgamento do processo relativo ao descumprimento de obrigação acessória, o resultado do julgamento do processo atinente ao descumprimento da obrigação tributária principal, que se constitui em questão antecedente ao dever instrumental.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso de ofício, por não atingimento do limite de alçada, e quanto ao recurso voluntário, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, dar-lhe provimento parcial para excluir da base de cálculo da multa aplicada (ver demonstrativo de fls. 87 e 88) os valores das contribuições exoneradas nos autos dos processos 14485.003257/2007-15, 14485.003259/2007-04, 14485.003265/2007-53 e 14485.003262/2007-10, referentes à exigência da obrigação principal. Vencidos os Conselheiros Márcio Augusto Sekeff Sallem, Francisco Ibiapino Luz e Denny Medeiros da Silveira, que deram provimento parcial em menor extensão para excluir da base de cálculo da multa aplicada apenas o valor exonerado no processo 14485.003262/2007-10 (ver Relatório de Diligência Fiscal de fls. 2.056 a 2.070).

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Gregório Rechmann Junior – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ana Cláudia Borges de Oliveira, Denny Medeiros da Silveira, Francisco Ibiapino Luz, Gregório Rechmann Junior, Marcio Augusto Sekeff Sallem e Wilderson Botto (suplente convocado). Declarou-se impedida de participar do julgamento a conselheira Renata Toratti Cassini, substituída pelo conselheiro Wilderson Botto (suplente convocado).

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário e de ofício em face da decisão da 11ª Tuma da DRJ/SP1, consubstanciada no Acórdão nº 16-22.811 (p. 106), que julgou procedente em parte a impugnação apresentada pelo sujeito passivo.

Na origem, trata-se de Auto de Infração (p. 2) do qual a Contribuinte foi cientificada em 27/12/2007 (p. 2), com vistas a exigir multa por descumprimento de obrigação acessória, consistente em apresentar a empresa Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP e/ou GFIP RETIFICADORAS, com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias (CFL 68).

Nos termos da Resolução nº 2301-000.750 (p. 282), tem-se que:

Trata-se de recurso voluntário (efls. 126 a 136) e de recurso de ofício, em face do Acórdão 1622.811, exarado pela 11ª Turma da DRJ São Paulo I (efls. 106 a 122), que julgou procedente em parte Auto de Infração pelo descumprimento de obrigação tributária acessória, prevista no art. 32, inciso IV, §5º, da Lei 8.212/91, com redação da Lei 9.528/97, consistente na apresentação de GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de contribuições previdenciárias, período de 01/1999 a 12/2006, conforme descrito no Relatório Fiscal da Infração (efls. 23 e 24).

O relatório do Acórdão recorrido assim descreveu os fatos:

Trata-se de Auto de Infração (AI) DEBCAD n.º 37.121.0003 lavrado pela fiscalização, contra a empresa em epígrafe, por infração ao disposto no artigo 32,

inciso IV, parágrafo 5º da Lei n.º 8.212, de 24/07/1991, na redação da Lei n.º 9.528, de 10/12/1997, e no artigo 225, inciso IV e parágrafo 4º do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto n.º 3.048, de 06/05/1999, tendo em vista que, de acordo com o Relatório Fiscal da Infração e planilhas anexas, ela deixou de informar, em GFIP (Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social), fatos geradores de contribuições previdenciárias, nas competências 01/1999 a 12/2006.

O Relatório Fiscal da Infração informa, ainda, que:

- a empresa deixou de declarar em GFIP, os fatos geradores a seguir relacionados: Comissões pagas a corretores autônomos, cujo débito foi lançado na Notificação Fiscal de Lançamento de Débito — NFLD 37.120.8424; Vale-transporte pago em dinheiro, em desacordo com a legislação — NFLD 37.120.9960; Adicional de 2,5% referente ao FPAS 736 sobre a folha de pagamento de salários dos empregados — NFLD 37.121.0038; Pagamento de participação nos lucros ou resultados aos empregados em desacordo com as exigências legais — NFLD 37.120.9986;
- para fins de instrução do presente, foram anexadas cópias dos relatórios fiscais componentes das referidas NFLD's;
- em planilha anexa, são apresentados os totais não declarados por competência e as respectivas contribuições, calculadas da mesma forma que nas referidas NFLD's, excluídas as contribuições para outras entidades, mediante a aplicação das seguintes alíquotas: Segurados empregados — 8, 9 ou 11%, conforme a faixa salarial, respeitado o limite máximo do salário-de-contribuição; Empresa — 17,5% sobre a remuneração de contribuintes individuais até 03/2000 e 22,5% a partir de 04/2000; 22,5% (FPAS) mais 1% (GILRAT) sobre a remuneração dos segurados empregados.

No Relatório Fiscal da Aplicação da Multa, por sua vez, se informa que:

- a multa aplicada está prevista no § 5º do artigo 32 da Lei 8.212/91, com a redação dada pela Lei 9.528/97, c/c o artigo 284, II, do Regulamento da Previdência Social — RPS, aprovado pelo Decreto 3.048/99, alterado pelo Decreto 4.729, de 09/06/03, correspondendo a 100% (cem por cento) da contribuição previdenciária não declarada em GFIP, conforme detalhado nas planilhas anexas, totalizando o montante de R\$ 3.965.960,59 (três milhões, novecentos e sessenta e cinco mil, novecentos e sessenta reais e cinquenta e nove centavos);
- foi observado, por competência, o limite mensal máximo da multa previsto no inciso II do artigo 284 do RPS, correspondente a um multiplicador sobre o limite mínimo mensal em função do número de segurados da empresa, conforme tabela constante do inciso I do mesmo artigo, sendo que, para o limite mínimo, previsto nos artigos 92 e 102 da Lei 8.212.91 c/c o artigo 283, caput e § 3º do RPS, aprovado pelo Decreto 3.048/99, foi considerado o valor de R\$ 1.195,13 conforme atualização feita pela Portaria MPS nº 142, de 11/04/07, por força do artigo 373 do RPS;

(...)

Na impugnação (efls. 62 a 67) foi alegado:

que foram apresentadas defesas contra as NFLDs 37.120.8424, 37.120.9960, 37.121.0038 e 37.120.9986 (sendo que, em alguns casos, a discussão está nas ações judiciais) e que tais valores não integraram nem devem integrar a base de cálculo das contribuições previdenciárias lançadas naquelas Notificações. E entende, assim, que descabe a multa ora imposta, afirmando que não há qualquer dispositivo legal que a obrigue a informar tais valores na GFIP;

que o auditor fiscal, sem nenhum amparo legal, procedeu ao cálculo da multa por mês e não pelo tipo de infração (art. 225, IV, do Decreto n.º 3.048/99), gerando a imputação de uma multa muito além do limite estabelecido no mencionado art. 284, inciso II;

que não é cabível a exigência da multa sobre valores já extintos pela decadência e que se aplica ao caso o prazo decadencial de 5 (cinco) anos contados do fato gerador, nos termos do artigo 150, § 4º do CTN;

A DRJ julgou a impugnação procedente em parte, retificando o valor da multa aplicada nas competências de 04/2006 a 07/2006 e de 09/2006 a 12/2006, com base em diligência fiscal, e reconhecendo a decadência do poder-dever de constituir o crédito tributário das contribuições cujos fatos geradores ocorreram nas competências de 01/1999 a 11/2001.

O acórdão recebeu as seguintes ementas:

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

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

**AUTO DE INFRAÇÃO. GFIP. APRESENTAÇÃO COM DADOS NÃO CORRESPONDENTES AOS FATOS GERADORES DE TODAS AS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.**

Apresentar a empresa GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias constitui infração à legislação previdenciária, sendo que cada competência em que se constata tal fato corresponde a uma ocorrência.

**DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DECADÊNCIA. SÚMULA VINCULANTE. STF.**

Com a declaração de inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei n.º 8.212/91, pelo Supremo Tribunal Federal (STF), por meio da Súmula Vinculante n.º 8, publicada no Diário Oficial da União em 20/06/2008, o lapso de tempo de que dispõe a Secretaria da Receita Federal do Brasil para constituir os créditos tributários será regido pelo Código Tributário Nacional (Lei n.º 5.172/66).

Tratando-se de Auto de Infração lavrado em razão do descumprimento de obrigação acessória, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

**APLICAÇÃO DE MULTA A MAIOR EM PARTE DAS COMPETÊNCIAS. RETIFICAÇÃO.**

Verificado erro no cálculo da multa aplicada, sendo constatada, no caso, aplicação de penalidade maior que a devida, em algumas competências, deve-se corrigi-la para adequá-la às normas legais.

**MULTA. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA. RETROATIVIDADE BENIGNA.**

A lei aplica-se a fato pretérito quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

O cálculo para aplicação da penalidade mais benéfica ao contribuinte deverá ser efetuado no momento do pagamento, parcelamento ou execução do crédito, comparando-se a legislação vigente à época da infração com os termos da Lei n.º 11.941/2009.

**Impugnação Procedente em Parte**

**Crédito Tributário Mantido em Parte**

A DRJ apresentou recurso de ofício, com base na Portaria MF 03/2008, por ter sido exonerado crédito tributário cujo valor excede a R\$ 1.000.000,00.

Inconformada com a decisão da DRJ, a recorrente apresentou recurso voluntário (efls. 126 a 136), no qual reitera os argumentos deduzidos em sede de impugnação e: a) suscita a nulidade da decisão recorrida em razão de não ter sido definida a legislação aplicável no cálculo da multa mais benéfica; e b) defende a aplicação do art. 150, §4º, do CTN, no reconhecimento da decadência.

A recorrente, por meio de petição apresentada em 08/01/2019 (efls. 170 a 174), solicitou ainda a suspensão do julgamento do presente processo e o reconhecimento da conexão deste com o processo nº 14485.003262/2007-10 (NFLD nº 37.120.9986), em que estão sendo discutidas contribuições lançadas sobre o pagamento de PLR.

Por meio da Resolução nº 2301-000.750 (p. 282), os membros da 1ª TO / 3ª CAM / 2ª SEJUL converteram o julgamento do presente processo em diligência, requerendo a conexão deste PAF com o processo administrativo fiscal nº 14485.003262/2007-10 e determinando o sobrestamento do julgamento deste até conclusão da diligência solicitada pela Resolução 2.402000.673, relativa ao processo 14485.003262/200710.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Gregório Rechmann Junior, Relator.

### **Do Recurso de Ofício**

O órgão julgador de primeira instância recorreu de ofício para esse Egrégio Conselho em face da decisão consubstanciada no Acórdão nº 16-22.811 (p. 106), que exonerou o sujeito passivo de crédito tributário superior a R\$ 1.000.000,00, nos termos da Portaria MF nº 3/2008.

Abaixo, demonstrativo do valor lançado, mantido pela DRJ e, por conseguinte, exonerado por aquele Colegiado:

| Multa Lançada | Multa Mantida pela DRJ | Multa Exonerada |
|---------------|------------------------|-----------------|
| 3.965.960,59  | 2.407.713,93           | 1.558.246,66    |

Ocorre, entretanto, que a Portaria MF 63/2017 estabeleceu um novo limite para a interposição de tal recurso, elevando-o para R\$ 2.500.000,00. Veja-se:

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais).

O Enunciado de Súmula CARF nº 103 dispõe que o limite de alçada deve ser aferido na data de apreciação do recurso em segunda instância, *in verbis*:

Súmula CARF nº 103 : Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

Neste caso, observa-se do demonstrativo supra que o crédito tributário exonerado não ultrapassa R\$ 2.500.000,00, **de tal maneira que o recurso de ofício não deve ser conhecido.**

### **Do Recurso Voluntário**

O recurso voluntário é tempestivo e atende os demais requisitos de admissibilidade. Deve, portanto, ser conhecido.

Conforme se verifica do relatório supra, trata-se, o presente caso, de autuação fiscal em decorrência de descumprimento de obrigação acessória, consistente em apresentar a empresa Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP e/ou GFIP RETIFICADORAS, com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias (CFL 68).

A Contribuinte, em sua peça recursal, esgrime suas razões de defesa nos seguintes pontos, em síntese:

(i) nulidade da decisão de primeira instância;

(ii) as contribuições que supostamente deixaram de ser informadas em GFIP não integraram nem devem integrar a base de cálculo das contribuições previdenciárias lançadas nos processos principais, descabendo, assim, a multa imposta no presente PAF;

(iii) erro de cálculo da multa lançada; e

(iv) decadência parcial (jan/99 a nov/2002).

Passemos, então, à análise individualizada das razões de defesa da Recorrente.

### **Da Nulidade da Decisão de Primeira Instância**

Neste ponto, a Recorrente defende que *a autoridade julgadora entendeu que a multa é devida e manteve a autuação, sem especificar qual legislação deve ser aplicada ao caso, o que prejudica o direito de defesa da Recorrente e torna nula a decisão.*

E prosseguiu sustentando que:

Afirmou (a DRJ) que: *"...deve haver, no caso, nos termos da legislação aqui transcrita, o cotejo, em conjunto, por competência, dos valores da multa aplicada no presente Auto de Infração de Obrigação Acessória e da multa de mora aplicada nas Notificações Fiscais de Lançamento de Débito (NFLD's) retro mencionadas, em relação à multa de ofício prevista no artigo 44 da Lei n.º 9.430/1996, para verificação da multa mais benéfica para o contribuinte."*

Assim, com o objetivo de apurar o valor das multas de acordo com cada legislação, para constatar qual seria a mais benéfica a ser aplicada, a autoridade julgadora deveria ter convertido o julgamento em diligência, para que fosse efetuado o recálculo do valor da multa nas duas situações.

Ocorre que os autos não foram baixados em diligência à fiscalização, razão pela qual o julgador não possuía, no momento do julgamento, dados concretos sobre os valores das multas e, por consequência, não decidiu qual legislação deveria ser aplicada ao caso, limitando-se tão somente a manter o valor da autuação, após a exclusão dos valores relativos ao período decadente e das retificações do ano de 2006.

Pois bem!

Razão não assista à Recorrente neste particular.

De fato, analisando-se a decisão de primeira instância, verifica-se que não há que se falar em nulidade desta por ausência de indicação da legislação aplicável ao caso concreto.

Sobre a sistemática de aplicação da multa, assim se manifestou a DRJ:

Da nova sistemática na aplicação da multa:

Cumpra, aqui, esclarecer que a Medida Provisória (MI) n.º 449, de 03/12/2008, convertida na Lei n.º 11.941, de 27/05/2009, entre outras providências, alterou a Lei n.º 8.212/91, promovendo substanciais alterações no cálculo e aplicação da multa para a infração objeto deste lançamento.

É de se destacar que, quando constatada, pela fiscalização, a omissão de fatos geradores em GFIP e a inexistência do recolhimento correspondente às contribuições não declaradas:

- no regime anterior A edição da MI' 449/2008, convertida na Lei 11.941/2009 — o contribuinte se sujeitava à multa pela não declaração em GFIP, pelo descumprimento de obrigação acessória com fundamento no artigo 32, inciso IV, parágrafo 5º da Lei 8.212/91, na redação da Lei 9.528/97; c, à multa de mora pelo não cumprimento da obrigação principal no tempo oportuno, com fundamento no artigo 35 da Lei 8.212/91, na redação da Lei 9.876/99, além do recolhimento do valor referente à própria obrigação principal; e
- no regime estabelecido pela MP 449/2008, convertida na Lei 11.941/2009 — o contribuinte passou a se sujeitar à multa de ofício prevista no artigo 44 da Lei n.º 9.430/1996, na redação dada pela Lei n.º 11.488/2007, além do lançamento do valor relativo às contribuições devidas.

(...)

Cabe observar, aqui, o disposto no Parecer PGFN/CAT (Procuradoria Geral da Fazenda Nacional/Coordenação Geral de Assuntos Tributários) n.º 433/2009, a seguir parcialmente transcrito, quando trata da comparação entre a multa que foi aplicada nos termos da lei vigente à época da infração com a multa que seria aplicada nos termos da norma atual, a fim de verificar se esta última seria mais benéfica ao contribuinte, caso em que deve retroagir, nos termos do art. 106, II, "c" do Código Tributário Nacional (CTN), segundo o qual a lei aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática:

(...)

No presente caso, além da omissão das informações em GFIP tem-se que o contribuinte não havia efetuado o recolhimento de qualquer parte dessas contribuições, não declaradas, do que decorreu o lançamento de contribuições em razão do descumprimento da obrigação principal, com cominação de multa de mora prevista no artigo 35 da Lei 8.212/91, na redação dada pela Lei n.º 9.876/99, o que se deu por meio da NFLD DEBCAD 37.120.842-4 — Processo n.º 14485.003257/2007-15, da NFLD DEBCAD 37.120.996-0 — Processo n.º 14485.003259/2007-04, da NFLD DEBCAD 37.121.003-8 — Processo n.º 14485.003265/2007-53, e da NFLD DEBCAD 37.120.998-6 — Processo n.º 14485.003262/2007-10.

Desse modo, deve haver, no caso, nos termos da legislação aqui transcrita, o cotejo, em conjunto, por competência, dos valores da multa aplicada no presente Auto de Infração de Obrigação Acessória e da multa de mora aplicada nas Notificações Fiscais de Lançamento de Débito (NFLD's) retro mencionadas, em relação à multa de ofício prevista no artigo 44 da Lei n.º 9.430/1996, para verificação da multa mais benéfica para o contribuinte.

Ocorre, contudo, que tanto a multa de mora prevista no artigo 35 da Lei 8.212/91, na redação dada pela Lei n.º 9.876/99, como a multa de ofício prevista no artigo 44 da Lei n.º 9.430/1996, são definidas conforme a fase processual em que a quitação do crédito constituído venha a ser realizada. Em outras palavras, tais multas variam em função da época em que venha a ocorrer a quitação do crédito tributário, de modo que somente aí, nesse momento, é que a multa mais benéfica poderá ser efetivamente quantificada.

Em face do exposto, apesar de estar correto o procedimento adotado pela fiscalização em realizar o lançamento tendo por base o normativo vigente à época da infração e da lavratura do presente AI, tem-se que, tendo em vista o disposto no artigo 106 do CTN e a situação retro descrita, deve ser realizada a comparação das multas, nos termos da legislação mencionada, para verificação e aplicação da multa mais benéfica para o contribuinte, no momento do pagamento, parcelamento ou execução do crédito, considerando todos os processos conexos nesta comparação.

Como se vê, ao contrário do quanto exposto pela Recorrente, a DRJ dissecou toda a legislação de regência da matéria, tendo concluído, ao final, que *deve ser realizada a comparação das multas, nos termos da legislação mencionada, para verificação e aplicação da multa mais benéfica para o contribuinte, no momento do pagamento, parcelamento ou execução do crédito, considerando todos os processos conexos nesta comparação.*

Não há qualquer reparo a ser feito na decisão de primeira instância neste particular, cabendo à Unidade de Origem, se for o caso, aplicar a multa mais benéfica para a Contribuinte, quando do pagamento do crédito tributário objeto do presente processo administrativo.

### **Da Decadência**

Pugna a Recorrente pela perda do direito de o Fisco constituir o crédito tributário referente às competência de janeiro/1999 a novembro/2002, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN.

A DRJ, por seu turno, destacou que *tendo sido declarado inconstitucional, por meio de Súmula Vinculante, pelo STF, o artigo 45 da Lei n.º 8.212/91, que previa o prazo decadencial de dez anos para a constituição do crédito tributário, com o reconhecimento, pelos ministros do STF, de que apenas lei complementar pode dispor sobre normas gerais em matéria tributária — como a decadência, nos termos do artigo 146, inciso III, alínea "b" da Constituição Federal, deve ser observado, agora, pela Administração Pública, se tratando de lançamento de ofício, o prazo quinquenal previsto no artigo 173, inciso I do Código Tributário Nacional (CTN) — Lei n.º 5.172, de 25/10/1966.*

Assim, concluiu aquele Colegiado que *no caso em análise, é inadequada a aplicação do parágrafo 4º do artigo 150 do CTN, para fins de cálculo do prazo de decadência, uma vez que o caput da referida norma de regência remete o intérprete à antecipação do pagamento, e que o descumprimento de obrigação tributária acessória não é instância procedimental que se equipare à antecipação do pagamento. Desse modo, tem-se que uma parte do período abrangido pela presente autuação, qual seja a referente às competências 01/1999 a 11/2001, encontra-se fulminada pela decadência, uma vez que a empresa foi cientificada do AI somente em 27/12/2007, sendo dever de ofício da autoridade administrativa reconhecê-la, cabendo observar que referida parte do crédito tributário em tela encontra-se extinta, nos termos do inciso V do artigo 156 do CTN.*

Não há qualquer reparo a ser feito na decisão de primeira instância neste particular.

De fato, tratando-se de lançamento de multa por descumprimento de obrigação acessória – e não de tributo sujeito ao lançamento por homologação – o termo inicial será aquele estabelecido pelo art. 173, I do CTN, nos termos da Súmula CARF nº 148:

#### **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.



No caso em análise, está em discussão a multa exigida em relação às competências de 01/1999 a 12/2006, conforme se infere da Memória de Cálculo / Levantamento Fiscal de p.p. 87 e 88.

Neste esboço, considerando que a Recorrente somente tomou ciência do auto de infração em 27/12/2007 (p. 2), tem-se como decaído o lançamento fiscal até a competência de 11/2001, inclusive, nos termos do art. 173, I, do CTN, conforme decidido pelo órgão julgador de primeira instância.

Improcedente, pois, o recurso voluntário neste particular.

### **Do Erro de Cálculo da Multa Lançada**

Defende a Recorrente que a fiscalização teria lançado a multa objeto do presente processo por mês, sem nenhum amparo legal, sendo certo que a legislação estabelece que *a aplicação de multa correspondente a 100% do valor devido relativo à contribuição não declarada, respeitado o limite previsto pela própria legislação, que, no caso em tela, é de 35 vezes o valor mínimo, resultando no valor de R\$ 41.820,20.*

Sobre o tema, a DRJ destacou e concluiu que:

Quanto à multa a ser aplicada para a infração em tela, tem-se que ela estava prevista, na época, nos artigos 284, inciso 11, e 373 do RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99, a seguir transcritos, e no artigo 32, parágrafo 5º da Lei n.º 8.212/91, na redação dada pela Lei n.º 9.528/97, devendo ser observado o limite por competência em função do número de segurados, previsto no artigo 32, parágrafo 40 da Lei n.º 8.212/91, com atualização pela Portaria do Ministério da Previdência Social (MPS) n.º 142, de 11/04/2007.

(...)

Não merece acolhida a alegação da impugnante de que a fiscalização teria procedido ao cálculo da multa por mês, sem nenhum amparo legal. Isso porque, conforme se pode verificar nos dispositivos legais a seguir transcritos, cada competência em que houve entrega de GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias corresponde a uma ocorrência, e cada ocorrência consiste em uma infração.

#### **Instrução Normativa da Secretaria da Receita Previdenciária n.º 03, de 14/07/2005:**

Art. 647. Nas situações abaixo, cada competência em que seja constatado o descumprimento da obrigação, independentemente do número de documentos não entregues na competência, é considerada como uma ocorrência:

(...)

III - GFIP ou GRFP entregue com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições sociais.

(...)

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:

(...)

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;

(...)

Art. 653. O limite máximo da multa é por ocorrência nas hipóteses previstas nos arts. 646 e 647 e por competência na hipótese prevista no art. 648.

Art. 654. Os valores mínimo e máximo da multa previstos nesta Subseção são estabelecidos periodicamente mediante Portaria Ministerial.

Neste esboço, impõe-se a manutenção da decisão de primeira instância neste particular, pelos seus próprios fundamentos.

### **Das Contribuições Previdenciárias que Não Foram Informadas em GFIP / Do Resultado do Julgamento dos Processos Principais**

Conforme já exposto linhas acima, trata-se, o presente caso, de autuação fiscal em decorrência de descumprimento de obrigação acessória, consistente em apresentar a empresa Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP e/ou GFIP RETIFICADORAS, com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias (CFL 68).

Verifica-se, pois, que o caso ora em análise é uma decorrência do descumprimento da própria obrigação principal: fatos geradores da contribuição previdenciária.

Tanto que, de acordo com Relatório Fiscal da Infração (p. 23), a multa objeto do presente processo administrativo foi aplicada em razão de a empresa deixar de informar em GFIP os valores das contribuições referentes aos seguintes fatos geradores:

- Comissões pagas a corretores autônomos, cujo débito foi lançado na Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD 37.120.842-4 (PAF 14485.003257/2007-15);
- Vale-transporte pago em dinheiro, em desacordo com a legislação, - NFLD 37.120.996-0 (PAF 14485.003259/2007-04);
- Adicional de 2,5% referente ao FPAS 736 sobre a folha de pagamento de salários dos empregados - NFLD 37.121.003-8 (PAF 14485.003265/2007-53);
- Pagamento de participação nos lucros ou resultados aos empregados em desacordo com as exigências legais - NFLD 37.120.998-6 (PAF 14485.003262/2007-10).

Assim, deve ser replicado ao presente julgamento, relativo ao descumprimento de obrigação acessória, o resultado do julgamento do processo atinente ao descumprimento da obrigação tributária principal, que se constitui em questão antecedente ao dever instrumental, conforme abaixo detalhado:

#### **Processo 14485.003257/2007-15 (NFLD 37.120.842-4)**

- Nos termos do Acórdão CARF 2201-005.636, restaram extintas pela decadência (art. 173, I, do CTN) apenas os valores que excederam aos montantes depositados em juízo no período de 01/1999 a 11/2001;

- Recurso Especial do Contribuinte pendente de análise;

- Observar que o Contribuinte levou a discussão para o âmbito judicial, cuja decisão final, por certo, deverá ser observada pela Unidade de Origem.

Processo 14485.003259/2007-04 (NFLD 37.120.996-0)

- Nos termos do Acórdão CARF 2401-003.051, foi negado provimento ao recurso voluntário da Contribuinte;

- OBS.: em primeira instância, a DRJ julgou o lançamento fiscal procedente em parte, restando extintas pela decadência (art. 173, I, do CTN) as competências de 01/1999 a 06/2000;

- Observar que o Contribuinte levou a discussão para o âmbito judicial, cuja decisão final, por certo, deverá ser observada pela Unidade de Origem.

Processo 14485.003265/2007-53 (NFLD 37.121.003-8)

- Nos termos dos Acórdãos CARF 2403-002.041 e 9202-004.728, tem-se que foi reconhecida a decadência do crédito lançado para as competências até 11/2002 com base nos critérios estabelecidos no art. 150, §4º, do Código Tributário Nacional. No mérito, foi dado provimento parcial ao recurso para excluir a incidência de juros de mora e multa sobre os valores referentes às competências de 03/2004 e 07/2005 a 11/2006, devendo, ainda, ser aplicada a retroatividade em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14, de 2009.

- Observar que o Contribuinte levou a discussão para o âmbito judicial, cuja decisão final, por certo, deverá ser observada pela Unidade de Origem.

Processo 14485.003262/2007-10 (NFLD 37.120.998-6)

- Nos termos do Acórdão 16-58.203, da 14ª Turma da DRJ/SPO, foi excluído o crédito referente às competências 01/1999; 03/1999; 01/2000; 02/2000; 03/2000; 09/2000; 01/2001; 02/2001 e 08/2001 em razão da decadência;

- Nos termos do Acórdão CARF 2402-004.478, restou reconhecida a decadência parcial correspondente ao período de 01/1999 a 11/2002, conforme regra do artigo 150, § 4º, do CTN;

- Por fim, mas não menos importante, nesta mesma sessão de julgamento, foi dado provimento parcial ao recurso voluntário da Contribuinte, ajustando-se a base de cálculo da NFLD 37.120.998-6 de R\$ 38.904.650,76 para R\$ 31.588.558,13, nos termos do Relatório de Diligência Fiscal de fls. 2.056 a 2.070 daqueles autos.

Neste esboço, considerando que a base de cálculo da multa aplicada no presente lançamento corresponde a 100% da contribuição não declarada (observado o limite legal) e lançada nos processos referentes ao descumprimento da obrigação principal e que, nos referidos processos, houve provimento, ainda que parcial, dos respectivos recursos, nos termos acima declinados, impõe-se o provimento parcial do recurso ora em análise.

**Conclusão**

Ante o exposto, voto no sentido de não conhecer do recurso de ofício, em face do não atingimento do limite de alçada e dar provimento parcial ao recurso voluntário, excluindo-se da base de cálculo da multa aplicada (demonstrativo de p.p. 87 e 88) os valores das contribuições exoneradas nos autos dos PAFs 14485.003257/2007-15, 14485.003259/2007-04, 14485.003265/2007-53 e 14485.003262/2007-10, referentes à exigência da obrigação principal.

(documento assinado digitalmente)

Gregório Rechmann Junior