



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 15504.001554/2007-13  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **2301-011.068 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 6 de março de 2024  
**Recorrente** FERROVIA CENTRO ATLANTICA SA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Período de apuração: 01/04/1999 a 31/05/2003

PREVIDENCIÁRIO. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. GFIP. OMISSÃO OU PREENCHIMENTO INCORRETO DE CAMPOS.

A apresentação de GFIP com erro ou omissão de informações, em relação aos dados não relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária, constitui infração à Legislação Previdenciária.

RETROATIVIDADE BENIGNA. MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA VINCULADA À GFIP.

A análise da retroatividade benigna, no caso das multas por descumprimento de obrigação acessória relacionadas à GFIP, será realizada mediante a comparação das penalidades previstas nos §§ 4º a 6º do art. 32 da Lei 8.212/91, em sua redação anterior à dada pela Lei 11.941/09, com as regradas no art. 32-A da Lei 8.212/91.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/04/1999 a 31/05/2003

DECADÊNCIA. ART. 173, I DO CTN

Nos termos prescritos nas Súmulas CARF nº 148 e 174, tratando-se de lançamento de multa por descumprimento de obrigação acessória, o início do prazo para contagem da decadência é a regra geral estabelecida no art. 173, I do CTN, ainda que haja pagamento parcial antecipado da obrigação correlata ou que está já tenha sido atingida pela decadência contada na forma do art. 150, §4º.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para determinar o recálculo da multa por descumprimento de obrigação acessória, nos termos do art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, caso seja mais benéfico.

(documento assinado digitalmente)

Diogo Cristian Denny - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Flavia Lilian Selmer Dias - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Flavia Lilian Selmer Dias, Wesley Rocha, Vanessa Kaeda Bulara de Andrade e Diogo Cristian Denny (Presidente). Ausentes as conselheiras Angélica Carolina Oliveira Duarte Toledo e Monica Renata Mello Ferreira Stoll.

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão n.º 02-26.505 que julgou parcialmente procedente o AUTO DE INFRAÇÃO - DEBCAD n.ºs 37.027.021-5.

O crédito tributário lançado refere-se à infração por omissão no preenchimento de campos não relacionados aos fatos geradores de contribuições previdenciárias. A empresa deixou de informar no campo “Ocorrências” da GFIP a exposição de seus empregados a agentes nocivos à saúde, no período de 04/1999 a 05/2003, e no campo “Terceiros” o código correspondente à contribuição para o SESI, no período de 10/2000 a 12/2006 (Relatório Fiscal e-fls. 96 a 113).

No curso da mesma ação fiscal foram realizados os seguintes lançamentos:

37.027.021-5 – processo n.º 15504.001554/2007-13 – multa por infração - falta de informação em GFIP não relacionada a fato gerador.

37.027.022-3 – processo n.º 15504.001555/2007-50 – multa por infração - falta de declaração de fato gerador em GFIP.

37.108.474-1 – processo 15504.001561/2007-15 – multa por infração - falta de exibição de documento - PPRA 2000 a 2006

37.027.023-1 – processo n.º 15504.001658/2007-10 – Patronal e SAT, salário de contribuição decorrente de ajuste em adicional de risco ambiental - PPRA, indenizações, SEST/SENAT, diferença alíquota frete, rural – julgado pela 2ª TO – 4ª Câmara.

37.027.024-0 – processo n.º 15504.001499/2007-53 – Patronal e SAT, salário de contribuição decorrente de ajuste do PLR. Julgado como contribuinte do SESI no RV ao CARF e mantido após julgamento CSRF.

37.027.025-8 – processo 15504.001563/2007-04 – Contribuição para FNDE - PLR – alugueis – indenizações – julgado pela 2ª TO – 4ª Câmara.

A ciência do lançamento foi em 11/12/2007 (e-fl. 02).

A impugnação foi apresentada em 10/01/2008 (e-fls. 35 a 46), alegando em preliminar decadência e no mérito, entre outras razões, que:

- não há razão para lançamento de multa por falta de informação em GFIP posto que questiona os motivos do lançamento das obrigações principais (debcad n.º 37.027.024-0 e debcad n.º 37.027.023-1)
- falta de razão para lançamento da multa por falta de informação da contribuição SESI em GFIP, pois não exerce atividade industrial

O Acórdão apreciou a impugnação (e-fls. 155 a 161) e decidiu por acolher em parte os argumentos, conforme ementa transcrita abaixo.

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/10/2000 a 31/12/2006

PREVIDENCIÁRIO. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. GFIP. OMISSÃO OU PREENCHIMENTO INCORRETO DE CAMPOS.

A apresentação de GFIP com erro ou omissão de informações, em relação aos dados não relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária, constitui infração à Legislação Previdenciária.

DECADÊNCIA QUINQUENAL.

A teor da Súmula Vinculante n.º 08 do STF, o prazo para constituição de crédito relativo às contribuições para a Seguridade Social segue a sistemática do Código Tributário Nacional.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

O contribuinte tomou ciência do Acórdão do julgamento de primeira instância em 27/05/2010 (e-fl. 165). Em 25/06/2010, apresentou Recurso Voluntário anexado às e-fls. 190 a 208.

No recurso o contribuinte argumenta os mesmos motivos apresentados na impugnação e acrescenta que somente poderia ser feito o lançamento de multa por descumprimento de obrigação de fazer ao final da conclusão do processo administrativo que tratam da obrigação principal e solicita a aplicação do instituto da multa mais benéfica.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Flavia Lilian Selmer Dias, Relatora.

**Admissão do Recurso**

O recurso é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade, portanto, merece ser conhecido.

### **Preliminar**

Em preliminar é alegado que a regra decadencial aplicável ao caso é a do art. 150, §4º do CTN, por ter existido pagamento relativo ao tributo devido (contribuição SAT) e não a prevista no artigo 173,I do mesmo código, conforme decisão recorrida.

Sustenta a recorrida que ao apreciar a impugnação apresentada contra o lançamento principal feito no debrad n.º 37.027.023-1 (processo n.º 15504.001499/2007-53), o Acórdão concluiu pela decadência do período de 10/2000 a 11/2001. Seguindo a premissa que o acessório segue o principal, a regra decadencial aplicável ao caso seria a mesma e não a do art. 173,I, como sustenta o Acórdão ora recorrido.

Não tem razão a recorrente. Embora o CTN nomine como obrigação acessória, a acessoriedade aqui não é em razão de estar diretamente vinculada à obrigação principal, de pagar, mas é no sentido de existir outras obrigações a que o sujeito passivo ou responsável legal estão obrigados, além do pagamento, no interesse da administração. Não são acessórias da obrigação principal, mas da tarefa da Administração fiscal de verificar a regularidade do pagamento da obrigação principal.

Ademais o assunto da aplicação do marco decadencial às multas decorrentes de descumprimento de obrigações acessórias é assunto pacífico e já sumulado, nos termos da Súmula 148:

#### Súmula CARF 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.

### **Mérito**

#### **Inaplicabilidade da multa**

Questiona a recorrente da inaplicabilidade da multa sob o argumento que o lançamento desrespeita os princípios do contraditório, ampla defesa, não confisco, razoabilidade e proporcionalidade e também que constitui bis in idem.

Argumenta que deixou de informar os valores em GFIP justamente por não concordar que deveriam ter sido informados. Ressalta que apresentou recursos nas autuações das obrigações principais (debrad n.º 37.027.023-1 - PPRA e 37.027.024-0 – contribuinte SESI) questionando a procedência do lançamento e solicitou que o julgamento daqueles processos fosse feitos em conjunto com esse, pois as provas lá apresentadas seriam também necessárias na apreciação feita no bojo deste processo. Aduz que não pode ser prejudicada aqui por não ter sido feito o julgamento em conjunto.

Afirma que a autuação de multa por falta de informação em GFIP somente deveria ocorrer ao final do julgamento administrativo das obrigações principais e não concomitantemente pois a alteração dos valores lançados lá impactaria os valores aqui cobrados.

Sobre o argumento de cobrança em duplicidade entre o lançamento ora em apreciação e o feito no debcad 37.027.022-3, a decisão de piso explicou o assunto com os devidos detalhamentos:

Quanto à alegação de bis in idem, em razão da aplicação da multa neste auto de infração e no de debcad 37.027.022-3, decorrente dos adicionais de alíquota do SAT, cabe reportar-nos ao Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto n.º 3.048, de 1999, artigo 284, inciso II (antes e após a alteração trazida pelo Decreto n.º 4.729, de 09/06/2003) e inciso III, que prescrevem:

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

II - cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no inciso anterior, pela apresentação da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social com dados não correspondentes aos fatos geradores; e (Redação anterior ao Decreto n.º 4.729, de 2003) .

II - cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no inciso I, pela apresentação da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social com dados não correspondentes aos fatos geradores, seja em relação às bases de cálculo, seja em relação às informações, que alterem o valor das contribuições, ou do valor que seria devido se não houvesse isenção ou substituição, quando se tratar de infração cometida por pessoa jurídica de direito privado beneficente de assistência social em gozo de isenção das contribuições previdenciárias ou por empresa cujas contribuições incidentes sobre os respectivos fatos geradores tenham sido substituídas por outras; e (Redação dada pelo Decreto n.º 4.729, de 2003)

III - cinco por cento do valor mínimo previsto no caput do art. 283, por campo com informações inexatas, incompletas ou omissas, limitada aos valores previstos no inciso I, pela apresentação da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social com erro de preenchimento nos dados não relacionados aos fatos geradores.

Com a nova disciplina, a empresa, ao omitir em GFIP e/ou declarar de forma inexata informações que alterem o valor da contribuição devida à Previdência Social e, portanto, não somente informações relacionadas ao fato gerador, a partir da competência 06/2003, passou a sujeitar-se à multa prevista no inciso II e não mais no inciso III, como se observa acima.

Assim sendo, a autoridade fiscal agiu em consonância com a legislação, pois autuou a mesma conduta faltosa, em autos apartados, **adotando a regra do inciso III, acima transcrita, para as competências 04/1999 a 05/2003, neste DEBCAD n.º 37.027.021-5, e aplicando o critério do inciso II, também precitado, para as competências 06/2003 a 13/2005, no DEBCAD n.º 37.027.022-3.** Portanto, não prospera o argumento ora apreciado.

O lançamento da multa por falta de informação em GFIP é sempre concomitante ao lançamento da obrigação principal, por determinação da legislação. Não há neste procedimento qualquer desrespeito aos princípios constitucionais, posto que, constatado a falta

de cumprimento das obrigações tributárias, é dever funcional do Auditor fazer o lançamento, nos termos do art. 142 do CTN.

Todavia, como as alterações dos valores das obrigações principais podem impactar o cálculo da multa por descumprimento de obrigação acessória, posto que, para algumas competências equivale a um valor por omissão multiplicado pelo número de competência em que ocorreu, a apreciação do presente Recurso deve ocorrer, no mínimo, simultaneamente com o julgamento dos recursos apresentados nos processos que tratam das obrigações principais, já que estão correlacionadas.

A DRJ quando apreciou o assunto, afirmou que os processos relativos às obrigações principais já estavam julgados em 21/09/2009 e 12/04/2010, logo, já havia decisão naquela instância pelo procedência da autuação, a exceção do período que foi considerado decaído, portanto não há de se alegar qualquer prejuízo ao contribuinte o fato de os julgamentos não serem simultâneos.

Dito isso, o debcad n.º 37.027.024-0 (processo n.º 15504.001499/2007-53), relativo à obrigação principal, já se encerrou no âmbito administrativo, logo é possível verificar que não há impacto sobre a multa aqui considerada, já que se concluiu pela obrigação da informação relativa ao SESI.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/10/2000 a 31/12/2006 RELATÓRIO DE REPRESENTANTES LEGAIS- REPLEG. MEDIDA ADMINISTRATIVA.

Constitui peça de instrução do processo administrativo-fiscal previdenciário o Anexo REPLEG, que lista todas as pessoas físicas e jurídicas representantes legais do sujeito passivo, indicando sua qualificação e período de autuação, medida meramente administrativa, com a finalidade de subsidiar a Procuradoria da Fazenda Nacional em eventual necessidade de execução judicial.

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. AUSÊNCIA DE ANTECIPAÇÃO DE PAGAMENTO. PRAZO DECADENCIAL. CONTAGEM PELA REGRA DO INCISO I DO ART. 173 DO CTN.

Inexistindo antecipação de recolhimento das contribuições sociais, a contagem do prazo decadencial tem como marco inicial o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que os tributos poderiam ter sido lançados.

IMPOSSIBILIDADE DE ALTERAÇÃO DO FUNDAMENTO JURÍDICO UTILIZADO NO MOMENTO DO LANÇAMENTO.

Nos termos dos arts. 145 e 146 do CTN, não é possível alterar o fundamento jurídico utilizado no lançamento, com o objetivo de preservar a segurança jurídica do contribuinte.

LANÇAMENTO. RELATÓRIO FISCAL. AUSÊNCIA DE DESCRIÇÃO PRECISA DOS FATOS E DA SUA SUBSUNÇÃO À NORMA JURÍDICA.

O lançamento fiscal deve descrever de forma clara e precisa a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária. A mera descrição dos fatos, sem a indicação precisa das suas consequências jurídicas, não é suficiente para a subsistência do lançamento.

CONTRIBUIÇÃO DESTINADA AO SESI.

**É devido o recolhimento da contribuição destinada para o SESI por empresa prestadora de serviço de transporte ferroviário, nos termos do art. 3º do Decreto-Lei nº 9.403/46.**

Recurso Voluntário Provido em Parte. (grifos não originais)

Em relação ao decaído n.º 37.027.024-0 (processo n.º 15504.001658/2007-10) também já foi apreciado por este Conselho, reconhecendo unicamente a decadência dos períodos até 11/2002, do levantamento FP1- AL GLOSA QUANT COMPOR E FP2 – INDENIZAÇÕES, negando provimento ao restante do recurso.

### **Multa mais benéfica**

A recorrente não solicitou na impugnação a aplicação da multa mais benéfica nos termos da Lei n.º 11.941, de 2009, posto que o documento foi apresentado no início de 2008, portanto antes da publicação da Lei.

Todavia a DRJ se manifestou sobre o assunto, pois ele foi apresentado em outras impugnações de lançamentos da mesma ação fiscal.

A decisão recorrida afirma que:

Com a nova disciplina, quando houver, numa mesma ação fiscal, **a aplicação da multa que se refere à apresentação de declaração inexata, artigo 32, parágrafos 5º e 6º revogados, e também da sanção pecuniária pelo não pagamento do tributo devido no prazo de lei**, estabelecida no igualmente revogado art. 35, II, **o cotejo das duas multas, em conjunto, deverá ser feito em relação à penalidade pecuniária do art. 44, inciso I, da Lei 9.430, de 1997, conforme preceito do novo art. 35-A da Lei n.º 8212/91, que se destina a punir ambas as infrações já referidas**, e que agora encontra aplicação no contexto da arrecadação das contribuições previdenciárias.

No caso vertente, na mesma ação fiscal, foram lavrados este auto de infração n.º **37.027.021-5 e o de n.º 37.027.022-3**, comprot 15504.001555/2007-50, decorrentes de **declaração inexata em GFIP**, bem como as **Notificações Fiscais de Lançamento de Débito, números 37.027.023-1 e 37.027.024-0**, comprot 15504.001658/2007-10 e 15504.001499/2007- 53, respectivamente, relativas às contribuições previdenciárias não recolhidas no mesmo período, aplicando-se, sobre as mesmas, **a multa prevista no artigo 35, incisos I, II, III, da Lei n.º 8.212, de 1991**, na redação anterior à Lei n.º 11.941, de 2009.

Os processos mencionados guardam conexão entre si, pois os valores neles exigidos **decorrem de mesmos fatos geradores e, por isso, devem ser somados na comparação** com a multa do artigo 44, I, da Lei n.º 9.430, de 1996.

**É imperioso destacar que, durante a fase do contencioso administrativo, não há como se determinar a multa menos severa ao contribuinte.** Pela dicção do artigo 35, da Lei n.º 8.212, de 1991, na redação anterior à Lei n.º 11.941, de 2009, fundamento no qual se pautou a Fiscalização para cominar a **multa de mora dos lançamentos das obrigações principais (NFLD), esta continua a ser majorada pelo sistema de cobrança nos percentuais ali disciplinados, assim como a multa estabelecida pelo artigo 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, sujeita se a redução conforme o momento do pagamento.**

Por esta razão, a comparação entre a sistemática de multas da legislação anterior e as novas regras estabelecidas pela MP n.º 449/2008, convertida na Lei n.º 11.941/2009, com vistas a dar cumprimento à disposição do artigo 106, II, “c” do Código Tributário Nacional ~ CTN, **deverá se realizar no momento do pagamento ou parcelamento,**

conforme estabelece o art. 2º da Portaria Conjunta PGFN/RFB n.º 14, de 04 de dezembro de 2009, DOU de 08/12/2009, in verbis:

*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 n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional CTN)-*

(grifou-se)

O contribuinte se insurge contra a afirmação que o cálculo da multa mais benéfica deve ser feito no momento da execução e não da apreciação do litígio:

Vale registrar que tal decisão incorreu em vício, pois o acórdão tem efeito condicional, ou seja, determinou que só prevalecerá o valor mais benéfico (e neste caso, sequer analisou o supracitado art. 32-A, I) se a soma das multas não ultrapassar o valor previsto no art. 44, I da Lei 9.430/96, contrariando o princípio geral de que a decisão jurídica deve ser certa e solucionar o conflito de forma definitiva. Contraria ainda o princípio da hierarquia da administração pública, deixando a cargo de Órgãos subalternos a aplicação das multas já apreciadas pelos Órgãos julgadores superiores.

E sugere o cancelamento de todas as autuações e refazimento com a aplicação da multa mais benéfica.

O cancelamento de autuação fiscal somente ocorre na comprovação que tenha havido erro de fato ou de direito no lançamento, o que não é o caso, já que a legislação utilizada no lançamento, e a única conhecida naquele momento, era a que regia o fato gerador, como prescreve o CTN, portanto, não há qualquer vício nisso.

A decisão recorrida informa o motivo pelo qual o cálculo tenha que ser feito no momento da execução, é o momento que se conhecerá a aplicação do percentual de multa de mora, que varia, nos termos do art. 35.

A recorrente solicita a aplicação ao caso da multa do art. 32-A da Lei n.º 8.212, de 1991 por considerar mais benéfica.

Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas:

I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e (Incluído pela Lei n.º 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 n.º 11.941, de 2009).

A fiscalização lançou a multa com base no §5º do art. 32 da mesma lei.

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

(...)

§ 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 n.º 9.528, de 10.12.97).

A Súmula CARF n.º 119 foi revogada pela 2ª Turma da CSRF em 06/08/2021, por entender que deve prevalecer a interpretação dada pela jurisprudência pacífica do Superior Tribunal de Justiça de incidência do art. 35-A da Lei n.º 8.212, de 1991, apenas em relação aos fatos geradores ocorridos a partir da vigência da MP n.º 449, de 2009. Para os fatos geradores anteriores a mudança, o valor da multa de mora por descumprimento de obrigação principal, ainda que lançada, deve ser limitada à 20%, nos termos do art. 35 com a nova redação.

Como corolário dessa interpretação impõe-se o reconhecimento das multas dos §§ 4º, 5º e 6º, inciso IV, do art. 32 da Lei n.º 8.212, de 1991, na redação anterior à dada pela MP n.º 449, de 2008, 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, para fins de aplicação da norma mais benéfica.

### **Conclusão**

Por todo o exposto, voto por CONHECER o recurso, rejeitar a preliminar e, no mérito, DAR PARCIAL PROVIMENTO para determinar o recálculo da multa por descumprimento de obrigação acessória nos termos do art. 32-A da Lei n.º 8.212, de 1991, se for mais benéfico.

*(documento assinado digitalmente)*

Flavia Lilian Selmer Dias