



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15504.002889/2008-21
ACÓRDÃO	2301-011.690 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	10 de setembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CONSTRUTORA ANDRADE GUTIERREZ S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Obrigações Acessórias

Período de apuração: 01/01/1999 a 30/04/2002

DECADÊNCIA. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. 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.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. GFIP. OMISSÃO DE FATOS GERADORES.

Constitui infração a apresentação de GFIP pela empresa com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. REFLEXO NA OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA CORRELATA.

Sendo declarada a procedência do crédito relativo à exigência da obrigação principal, o mesmo resultado deve ser aplicado à obrigação acessória correlata, mantendo-se a exigência da respectiva multa.

MULTA POR FALTA DE DECLARAÇÃO EM GFIP. RETROATIVIDADE BENIGNA. SÚMULA CARF Nº 196.

No caso de multas por descumprimento de obrigação principal, bem como de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449/2008, a retroatividade benigna deve ser aferida da seguinte forma: (i) em relação à obrigação principal, os valores lançados sob amparo da antiga redação do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 deverão ser comparados com o que seria devido nos termos da nova redação dada ao mesmo art. 35 pela Medida Provisória nº 449/2008, sendo a multa limitada a 20%; e (ii) em relação à

multa por descumprimento de obrigação acessória, os valores lançados nos termos do art. 32, IV, §§ 4º e 5º, da Lei nº 8.212/1991, de forma isolada ou não, deverão ser comparados com o que seria devido nos termos do que dispõe o art. 32-A da mesma Lei nº 8.212/1991.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao Recurso para: i) excluir da base de cálculo da multa todos os valores referentes à NFLD nº 35.476.374-1 (processo nº 10680.009628/2007-05) e às NFLDs nº 35.476.376-8 (processo nº 15504.002913/2008-22) e nº 35.476.373-3 (processo nº 15504.002905/2008-86) relativos às competências até 08/2000, inclusive; e ii) aplicar a retroatividade benigna conforme Súmula CARF nº 196.

(documento assinado digitalmente)

Diogo Cristian Denny - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Mônica Renata Mello Ferreira Stoll - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Flavia Lilian Selmer Dias, Marcelle Rezende Cota, Mônica Renata Mello Ferreira Stoll, Diogenes de Sousa Ferreira, Carlos Eduardo Avila Cabral e Diogo Cristian Denny (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração (e-fls. 04), Debcad nº 35.807.800-8, Código de Fundamento Legal - CFL 68, lavrado contra a empresa acima identificada por ter apresentado Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, conforme detalhado no Relatório Fiscal da Infração, no Relatório Fiscal da Aplicação da Multa, e nas planilhas dos Anexos I e II (e-fls. 05/06, 39/266).

O sujeito passivo apresentou Impugnação (e-fls. 279/283) e o processo foi encaminhado em Diligência pelo Serviço de Contencioso Administrativo para que a fiscalização prestasse esclarecimentos sobre alguns pontos abordados na defesa (e-fls. 291/294).

Posteriormente, a Delegacia da Receita Previdenciária em Belo Horizonte julgou a autuação “Procedente Com Relevação Parcial” através da Decisão-Notificação - DN nº 11.401.4/0346/2005 (e-fls. 295/300).

Após a interposição de Recurso Voluntário pela contribuinte e pelos corresponsáveis (e-fls. 317/323, 328/334), a 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara do CARF anulou a decisão de primeira instância através do Acórdão nº 2401-00.437 assim ementado (e-fls. 356/362):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIARIAS

Período de apuração: 01/01/1999 a 30/04/2002

NORMAS PROCEDIMENTAIS. PRINCÍPIOS DO DEVIDO PROCESSO LEGAL E AMPLA DEFESA. AUSÊNCIA INTIMAÇÃO CONTRIBUINTE PARA MANIFESTAÇÃO ACERCA DE ATOS PROCESSUAIS/DILIGÊNCIA REQUERIDA ANTES DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTANCIA. NULIDADE. É nula a decisão de primeira instância que, em detrimento aos princípios do devido processo legal e ampla defesa, é proferida sem a devida intimação do contribuinte do resultado de diligência requerida pela autoridade julgadora após interposição de impugnação.

Ao contribuinte é assegurado o direito de manifestar-se acerca de todos os atos processuais levados a efeito no decorrer do processo administrativo fiscal, que possam interferir diretamente na apreciação da legalidade/regularidade do lançamento.

O sujeito passivo foi cientificado do Acórdão nº 2401-00.437 e do resultado da Diligência realizada (e-fls. 373/374) e apresentou manifestação sobre as razões ali contidas (e-fls. 377/384).

Os autos foram encaminhados para novo julgamento de primeira instância e a 8ª Turma da DRJ/BHE concluiu pela procedência parcial da Impugnação em acórdão com a seguinte ementa (e-fls. 396/403):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIARIAS

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/07/2001

AUTO DE INFRAÇÃO. APRESENTAÇÃO DE GFIP COM OMISSÃO DE FATOS GERADORES DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DECADÊNCIA. RETIFICAÇÃO DA MULTA. RETROATIVIDADE BENIGNA. MOMENTO DO CÁLCULO.

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

Os prazos de decadência dos créditos tributários são os previstos no Código Tributário Nacional - CTN, conforme Súmula Vinculante nº 8 do STF e Recursos Extraordinários precedentes.

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

A comparação para determinação da multa mais benéfica apenas pode ser realizada por ocasião do pagamento.

Cientificada da decisão de piso em 03/08/2010 (e-fls. 407), a contribuinte interpôs Recurso Voluntário em 25/08/2010 (e-fls. 410/425) contendo os argumentos a seguir sintetizados.

- Alega que devem ser excluídos da base de cálculo do presente Auto de Infração os valores referentes à NFLD nº 35.476.341-1, que trata de pagamentos efetuados a título de participação nos lucros, haja vista que a obrigação principal já foi extinta definitivamente, e os valores apurados na NFLD nº 35.476.376-8 para o período com decadência reconhecida de 01/1995 a 08/2000.

- Acrescenta que a base de cálculo da multa em discussão também inclui os fatos geradores levantados na NFLD nº 35.476.373-3, sendo prudente o sobrestamento do presente feito até o julgamento daquele processo.

- Defende a decadência parcial do lançamento em exame (01/01/1995 a 31/08/2000) com base no art. 150, §4º, do CTN e aduz que a primeira instância não foi coerente ao aplicar a regra do art. 173, I, do mesmo Código. Apresenta doutrina e jurisprudência sobre o tema.

- Contesta o entendimento da decisão recorrida de que a retroação da multa mais benéfica só pode ocorrer no momento do pagamento ou do parcelamento do débito. Requer sejam aplicados de imediato os benefícios da MP nº 449/08 convertida na Lei nº 11.941/09.

Posteriormente, a contribuinte protocolou petição requerendo à RFB o comprovante de trânsito em julgado e arquivamento da NFLD nº 35.476.374-1, processo nº 10680.009628/2007-05, que trata dos valores pagos a título de participação nos lucros considerados pela auditoria fiscal como integrantes do salário de contribuição (e-fls. 462/463).

Tendo em vista a vinculação da obrigação acessória em exame aos lançamentos de obrigações principais correspondentes, os autos foram encaminhados à Equipe Dipro/Cojul do CARF para que fossem juntadas as informações necessárias ao presente julgamento (e-fls. 467). Em atendimento, foram anexados Despacho de Devolução e Despacho de Diligência contendo os esclarecimentos solicitados (e-fls. 469/479).

VOTO

Conselheira **Mônica Renata Mello Ferreira Stoll**, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e reúne os requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

Decadência

Impõe-se apreciar, inicialmente, a decadência parcial suscitada pela recorrente.

Extrai-se do acórdão recorrido que o Colegiado a quo reconheceu a decadência do lançamento correspondente às competências 01/1999 a 11/1999 com base no art. 173, I, do Código Tributário Nacional – CTN (e-fls. 400/401). A contribuinte contesta a decisão de primeira instância por entender que deveria ter sido aplicada a regra contida no art. 150, §4º, do mesmo diploma legal.

Sem razão, contudo, a recorrente.

Nos lançamentos de multa por descumprimento de obrigação acessória previdenciária, como o que aqui se examina, o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário extingue-se em cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, conforme previsto no art. 173, I, do CTN. É nesse sentido a Súmula CARF nº 148, com efeito vinculante em relação à Administração Tributária Federal, nos termos da Portaria ME nº 410 de 16/12/2020:

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.

Assim, tendo em vista que no caso concreto os fatos geradores ocorreram no período de 01/1999 a 04/2002 (e-fls. 05) e a ciência do lançamento foi realizada em 30/09/2005 (e-fls. 04), resta evidenciada a decadência do crédito tributário até a competência 11/1999 inclusive, como decidido pela primeira instância.

Obrigações Correlatas

Extrai-se dos autos que a multa por descumprimento de obrigação acessória em exame (CFL 68) foi apurada por ter a contribuinte deixado de declarar em GFIP remunerações pagas a segurados empregados e contribuintes individuais, infringindo o disposto no art. 32, IV e §5º, da Lei nº 8.212/91 e art. 225, IV e §4º, do Decreto nº 3.048/99 (e-fls. 04/06). Os fatos geradores estão discriminados no Anexo I do Auto de Infração (e-fls.39/265).

Em seu Recurso Voluntário a atuada requer:

- a) A exclusão da base de cálculo do presente lançamento dos valores levantados na NFLD nº 35.4765.341-1, que trata de pagamentos efetuados a título de

participação nos lucros - PLR, uma vez que a obrigação principal já teria sido extinta definitivamente pelo CARF.

- b) A exclusão da base de cálculo do presente lançamento dos valores referentes à obrigação principal apurada na NFLD nº 35.476.376- 8 para o período de 01/1995 a 08/2000, considerado decadente pelo CARF.
- c) O sobrestamento do presente processo até o julgamento definitivo da NFLD nº 35.476.373-3.

Tendo em vista que a obrigação acessória de que trata o presente processo depende diretamente do resultado do julgamento das obrigações principais apontadas pela recorrente, os autos foram encaminhados à Equipe Dipro/Cojul do CARF para que fossem prestadas as informações pertinentes (e-fls. 467). Em atendimento, foi anexado o Despacho de Devolução emitido pela Turma de Especialistas da 2ª Seção do CARF com os esclarecimentos solicitados (e-fls. 469/471).

No que tange aos pagamentos efetuados a título de PLR, vale registrar inicialmente que a NFLD correspondente é a de nº 35.476.374-1 constante do processo nº 10680.009628/2007-05, como corrigido pela contribuinte na petição protocolada após o Recurso Voluntário (e-fls. 462/463) e consignado no Despacho de Devolução do CARF (e-fls. 469).

De acordo com o referido Despacho, o Acórdão nº 206-00.640 proferido pela Sexta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes deu provimento integral ao Recurso Voluntário interposto pela autuada. A decisão foi assim ementada (e-fls. 437/456):

ASSUNTO; CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIARIAS

Período de apuração: 01/01/1998 a 31/12/2001

Ementa: PREVIDENCIARIO. CUSTEIO. NFLD SALÁRIO INDIRETO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. OBSERVÂNCIA DA LEGISLAÇÃO REGULAMENTADORA.

I - A discussão em tomo da tributação da PLR não cinge-se em infirmar se esta seria ou não vinculada a remuneração, até porque o texto constitucional expressamente diz que não, mas sim em verificar se as verbas pagas correspondem efetivamente a distribuição de lucros.

II - Para a alínea “j” do §9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91, e para este Conselho, PLR é somente aquela distribuição de lucros que seja executada nos termos da legislação que a regulamentou, de forma que , apenas a afronta aos critérios ali estabelecidos, desqualifica o pagamento, tornando-o mera verba paga em decorrência de um contrato de trabalho, representando remuneração para fins previdenciários.

III - Os instrumentos de negociação devem adotar regras claras e objetivas, de forma a afastar quaisquer dúvidas ou incertezas, que possam vir a frustrar o direito do trabalhador quanto a sua participação na distribuição dos lucros.

IV - O acordo em questão prevê regras e critérios, e até mesmo metas, sendo certo que estes foram devidamente instituídos pelos interessados na distribuição ora questionada. Sem dúvida que essas regras e esses critérios podem, numa avaliação pessoal, serem considerados como não sendo ideais para implementação de um programa de distribuição de lucros. Contudo, o que não se pode aceitar é que essa avaliação pessoal se contraponha à vontade das partes externada no instrumento de negociação coletiva, e ferindo sua autonomia, contrariando assim o que a regulamentação da PLR mais valoriza, venha a ser pretexto para a desqualificação da natureza de um pagamento.

Consta ainda do Despacho que o entendimento foi mantido no Acórdão nº 9202-00.503 proferido pela 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), que declarou de ofício a decadência dos fatos geradores ocorridos até a competência 08/2000 e, no mérito, negou provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

Assim, afastada a exigência da obrigação principal, mesmo resultado deve ser aplicado à obrigação acessória de que trata este processo.

Relativamente à NFLD nº 35.476.376- 8, objeto do processo nº 15504.002913/2008-22, o Despacho do CARF confirma a alegação da recorrente de que o Acórdão nº 2401-00.404 deu provimento parcial ao Recurso Voluntário apresentado pelo sujeito passivo para reconhecer a decadência das contribuições apuradas até a competência 08/2000 (e-fls. 470). A decisão possui a seguinte ementa (e-fls. 426/436):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1995 a 31/05/2007

DECADÊNCIA - ARTS 45 E 46 LEI Nº 8.212/1991 - INCONSTITUCIONALIDADE - STF - SÚMULA VINCULANTE

Tendo em vista a declaração da inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, pelo Supremo Tribunal Federal, nos autos dos RE's nºs 556664, 559882 e 560626, oportunidade em que fora aprovada Súmula Vinculante 08, disciplinando a matéria.

- Termo inicial: (a) Primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador, se não houve antecipação do pagamento (CTN, ART. 173, I); (b) Fato Gerador, caso tenha ocorrido recolhimento, ainda que parcial (CTN, ART. 150, § 4').

- No caso, trata-se de tributo sujeito a lançamento por homologação e, como não houve demonstração pela fiscalização de que não houve antecipação de pagamento. Aplicável, portanto, a regra do art. 150, § 4º do CTN.

PREVIDENCIÁRIO, SALÁRIO INDIRETO. PELO TRABALHO. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO.

I - Os ganhos habituais decorrentes do contrato de trabalho, sem previsão nas normas excludentes do art. 28, §9º da Lei nº 8.212/91, integram o salário de

contribuição para fins incidência do tributo previdenciário; II – Não comprovado que a utilidade fornecida visa fornecer meios para o trabalho, sendo, na verdade, mais sua decorrência, nítida a sua natureza salarial.

PREVIDENCIÁRIO, CUSTEIO. NFLD. DECADÊNCIA. 05 ANOS.

I - Segundo a súmula nº 8 do Supremo Tribunal Federal, as regras relativas a homologação e decadência das contribuições sociais, diante da sua reconhecida natureza tributária, seguem aquelas fixadas pelo Código Tributário Nacional; II - Em se tratando de tributo sujeito à homologação, conta-se o prazo para constituir o crédito tributário da ocorrência do fato gerador, no entanto, constatado a presença de dolo, fraude ou simulação, como no caso em apreço, incide a regra do art 173, I do CTN, ou seja, do exercício seguinte em que poderia haver a constituição do débito.

O Despacho informa, ainda, que o Acórdão nº 9202-001.416 proferido pela 2ª Turma da CSRF negou provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, ratificando a decadência reconhecida pela primeira instância.

Assim, devem ser excluídos da base de cálculo do presente Auto de Infração os fatos geradores levantados na NFLD nº 35.476.376-8 para o período de 01/1995 a 08/2000, como requer a recorrente.

Quanto à NFLD nº 35.476.373-3, o Despacho do CARF traz os seguintes esclarecimentos (e-fls. 470):

2) A NFLD nº 35.476.373-3, objeto do PAF nº 15504.002905/2008-86, trata de lançamento de Contribuições Previdenciárias incidentes sobre a remuneração de segurados empregados, em decorrência de procedimento de caracterização de segurado empregado.

Decisão-Notificação nº 11.401.4/0783/2006, a fls. 743/749 do PAF nº 15504.002905/2008-86, julgou procedente o lançamento.

Acórdão nº 2403-001.420 – 4ª Câmara/3ª Turma Ordinária, a e-fls. 865/873 do PAF nº 15504.002905/2008-86, julgou procedente em parte o lançamento, tão somente para dele excluir os Fatos Geradores ocorridos nas competências até 08/2000, inclusive, em razão da decadência, e para determinar o recálculo da multa de mora, nos termos do art. 35, *caput*, da Lei nº 8.212/91.

Acórdão nº 9202-004.959 – 2ª Turma da CSRF, de 12 de dezembro de 2016, a e-fls. 1041/1050 do PAF nº 15504.002905/2008-86, deu provimento ao Recurso Especial do Procurador, tão somente para determinar que a retroatividade benigna no cálculo da multa de mora fosse aplicada em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14, de 04 de dezembro de 2009. Crédito tributário em parcelamento.

Impõe-se observar que a referida decisão é definitiva, nos termos do art. 42, II, do Decreto nº 70.235/72. Isso posto, devem ser excluídos da base de cálculo do presente Auto de Infração os fatos geradores levantados na NFLD nº 35.476.373-3 até a competência 08/2000.

Multa Mais Benéfica

No que tange à aplicação da legislação mais benéfica advinda da MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/09, deve ser observado o disposto na Súmula CARF nº 196, de adoção obrigatória por seus Conselheiros:

No caso de multas por descumprimento de obrigação principal, bem como de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449/2008, a retroatividade benigna deve ser aferida da seguinte forma: (i) em relação à obrigação principal, os valores lançados sob amparo da antiga redação do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 deverão ser comparados com o que seria devido nos termos da nova redação dada ao mesmo art. 35 pela Medida Provisória nº 449/2008, sendo a multa limitada a 20%; e (ii) em relação à multa por descumprimento de obrigação acessória, os valores lançados nos termos do art. 32, IV, §§ 4º e 5º, da Lei nº 8.212/1991, de forma isolada ou não, deverão ser comparados com o que seria devido nos termos do que dispõe o art. 32-A da mesma Lei nº 8.212/1991.

Conclusão

Em vista de todo o exposto, voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para: i) excluir da base de cálculo da multa apurada no presente lançamento todos os valores referentes à NFLD nº 35.476.374-1 (processo nº 10680.009628/2007-05) e os valores referentes às NFLD nº 35.476.376-8 (processo nº 15504.002913/2008-22) e nº 35.476.373-3 (processo nº 15504.002905/2008-86) apurados para as competências até 08/2000, inclusive; e ii) aplicar a retroatividade benigna conforme Súmula CARF nº 196.

Assinado Digitalmente

Mônica Renata Mello Ferreira Stoll