



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 15586.000135/2008-74  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2401-010.630 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 10 de novembro de 2022  
**Recorrente** PENEDO TRANSPORTES MARITIMOS LTDA - EPP  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

### **ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Data do fato gerador: 27/12/2007

**DECADÊNCIA. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA PREVIDENCIÁRIA. 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 (Súmula CARF nº 148).

**AUTO DE INFRAÇÃO. CFL 68. ENTREGA DE GFIP COM OMISSÕES OU INCORREÇÕES.**

Constitui infração à legislação previdenciária a entrega de Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP com incorreções ou omissão de informações relativas a fatos geradores de contribuições previdenciárias.

**AUTO DE INFRAÇÃO. CORRELAÇÃO COM O LANÇAMENTO PRINCIPAL.**

Uma vez que já fora julgada por este Conselho a autuação na qual fora efetuado o lançamento das contribuições previdenciárias não informadas em GFIP, o resultado do julgamento desta é fundamental para que se possa concluir pela procedência ou não da autuação pela ausência de informação dos fatos geradores correspondentes em GFIP.

**AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA CORRELATA. MESMA DESTINAÇÃO DO AIOP.**

A sorte de Autos de Infração relacionados a omissão em GFIP, está diretamente relacionado ao resultado dos autos de infração de obrigações principais AIOP lavradas sobre os mesmos fatos geradores.

**MULTA DE OFÍCIO. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. RETROATIVIDADE BENIGNA.**

A fim de aplicar a retroatividade benigna, deve ser realizada comparação entre a multa por descumprimento de obrigação acessória a que alude os §§ 4º e 5º,

inciso IV, do art. 32 da Lei 8.212/91 e a multa que seria devida com base no art. 32-A da mesma Lei 8.212/91.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, afastar a prejudicial de decadência e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário para determinar o recálculo da multa, aplicando-se a retroatividade benigna, comparando-se com a multa do art. 32-A da Lei 8.212/1991.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Gustavo Faber de Azevedo, Rayd Santana Ferreira, Renato Adolfo Tonelli Junior, Thiago Buschinelli Sorrentino (suplente convocado), Wilderson Botto (suplente convocado) e Miriam Denise Xavier (Presidente).

## Relatório

A bem da celeridade, peço licença para aproveitar boa parte do relatório já elaborado em ocasião anterior e que bem elucida a controvérsia posta, para, ao final, complementá-lo (e-fls. 284 e ss).

Pois bem. Trata-se de Auto de Infração (DEBCAD 37.081.952-7) lavrado por descumprimento do disposto no artigo 32, inciso IV e parágrafo 5º da Lei nº 8.212/91 (na redação dada pela Lei nº 9.528/97), c/c artigo 225, IV e parágrafo 4º do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, em razão de ter a empresa elaborado Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social — GFIP, com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, cujo valor, consolidado em 27/12/2007, totalizou a importância de R\$ 48.350,68.

Conforme Relatório Fiscal da Infração, de fls. 18, elaborado pela autoridade fiscal, o sujeito passivo deixou de declarar as remunerações pagas às pessoas físicas relacionadas na planilha de fls. 24/26; aos sócios, na forma de previdência privada, de fls. 27/28; e a título de pró-labore, de fls. 29, tudo extraído dos documentos contábeis da tomadora. Nesse sentido, informa o relatório fiscal (e-fls. 36/38) que:

[...] A empresa deixou de informar na Guia de Recolhimento do FGTS e Informações a Previdência Social - GFIP, contribuições previdenciárias incidentes sobre:

- 3.1. Os valores aferidos aos sócios a título de Retirada pró-labore, apurados com base em informação na GFIP, relativos a maior remuneração de segurado empregado em cada competência;
- 3.2. A remuneração de segurados contribuintes individuais, pela prestação de serviços, inclusive de transporte, apurada através da análise dos registros contábeis apresentados;
- 3.3. Os valores do benefício fornecido pela empresa aos sócios a título de previdência privada, apurados com base nos registros contábeis apresentados.

4. Não ficaram configuradas circunstâncias agravantes previstas no art. 290 e nem' as atenuantes previstas no art. 291 do RPS - Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto n.º 3048/99

O valor da penalidade administrativa corresponde a 100% do valor devido relativo à contribuição não declarada, respeitado o limite previsto no parágrafo 4.º do Inciso IV do artigo 32 da Lei 8.212/91.

De acordo com o Relatório Fiscal da Aplicação da Multa, de fls. 19, o valor da multa aplicada é de R\$ 48.350,68, apurada na forma das planilhas de fls.20/21, valor correspondente a 100% do valor devido relativo à contribuição não declarada, respeitados os limites estabelecidos no artigo 32, § 4.º da Lei n.º 8.212/91 e a atualização pela Portaria MPS n.º 142, de 11/04/2007, considerando, ainda, a ausência das agravantes ou atenuantes previstas, respectivamente, nos artigos 290 e 291, do Regulamento da Previdência Social — RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99.

Inconformado com a autuação, o sujeito passivo apresentou em 30/01/2008, peça impugnatória, de fls. 115/124, através da qual contesta a aplicação da penalidade, alegando, em síntese:

#### **Irregularidade formal do auto de infração**

1. Depreende-se do AI n.º 37.081.952-7 que a autuação foi efetuada com preterição da regra acima, eis que no mesmo ato está sendo exigida da sociedade empresária impugnante penalidade por infração referente a todas as contribuições indistintamente.
2. O art. 9.º do Decreto n.º 70.235/72 assim determina que A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.

#### **Decadência**

3. Sendo certo que "a obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente á penalidade pecuniária" (CTN, art. 113, §3 1), é de se ver que o prazo para a constituição do crédito correspondente segue a mesma sorte das contribuições sociais exigidas através dos lançamentos representados pela NFLD/DEBCAD n.º 37.081.949-7, NFLD/DEBCAD n.º 37.081.950-0 e NFLD/DEBCAD n.º 37.081.951-9.
4. Depreende-se do AI/DEBCAD N.º 37.081.952-7 que a GFIP, que é o documento que deu origem à penalidade ora exigida, se refere às contribuições sociais cujos fatos geradores compreendem o período de janeiro/1999 a dezembro/2002, de maneira que, ultrapassados cinco anos a contar dos mesmos, tem-se que em novembro/2007 expirou o prazo para constituição de qualquer crédito tributário.

#### **Descabimento da penalidade**

5. Se encontra assente na jurisprudência administrativa a impossibilidade de aplicação de multa de ofício, de maneira isolada, tal como a do caso ora tratado, quando já se encontra aplicada multa de mora pelo atraso do descumprimento do tributo.

Em 25/06/2008, o sujeito passivo trouxe ao processo peça impugnatória de fls. 138/140, novamente, arguindo a DECADÊNCIA do direito à constituição do crédito, agora, com fulcro na declaração contida na Súmula Vinculante n.º 08, publicada no DOU de 20/06/2008.

Em seguida, sobreveio julgamento proferido pela **Delegacia da Receita Federal do Brasil**, por meio do Acórdão de e-fls. 284 e ss, cujo dispositivo considerou a **impugnação improcedente**, com a **manutenção** do crédito tributário exigido. É ver a ementa do julgado:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Data do fato gerador: 27/12/2007.

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. OMISSÃO DE FATO GERADOR. DECADÊNCIA. SÚMULA VINCULANTE N.º 8. MULTA. APLICAÇÃO DA LEI MAIS BENÉFICA.**

A empresa é obrigada a informar mensalmente a RFB, por intermédio da GFIP, os dados relacionados aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

O prazo de decadência para constituir as obrigações tributárias acessórias relativas às contribuições previdenciárias é de cinco anos e deve ser contado nos termos do artigo 173, I, do CTN.

Tratando-se de ato não definitivamente julgado, a Lei aplica-se a fato pretérito, quando lhe comine penalidade menos severa que a vigente ao tempo de sua prática.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Os principais fundamentos utilizados pela DRJ foram os seguintes:

**Quanto à regularidade formal da autuação**

- A Portaria n.º 10.875/07A tratou de adequar o texto da Portaria MPS 520/2004 aos regramentos dados pela Lei n.º 11.457/07 e que ratificou a já existente possibilidade de aplicação subsidiária do referido Decreto. Assim, não há que se falar em antecipação da aplicação do Decreto n.º 70.235/72 com a edição da Portaria RFB n.º 10.875/07.

**Quanto à decadência**

- O Auto de Infração, decorrente do descumprimento de obrigação acessória, é sempre lavrado de ofício, portanto, afasta a possibilidade de contagem do prazo decadencial pela regra do artigo 150, § 4º do CTN, reservada aos lançamentos por homologação, e atrai a do artigo 173, I do mesmo Código.
- As infrações cometidas referem-se às obrigações acessórias que deixaram de ser cumpridas no período de 01/1999 a 12/2002 [...] implica o reconhecimento de que se operou a decadência em relação às infrações relativas às competências 01/1999 a 11/2001, subsistindo o direito para as competências 12/2001 a 12/2002.
- Quanto ao mérito, tem-se que a Impugnante deixou de contestar os fatos descritos como infração à legislação tributária.
- obrigação principal [...]foi julgada procedente em parte [...]tendo sido excluídas apenas as competências alcançadas pela decadência.

A DRJ decidiu, também, pela aplicação da penalidade mais benéfica, “haja vista a nova redação dada pela MP n.º 449/08 à Lei n.º 8.212/91, em que foi introduzido o art. 35-A estabelecendo nova sistemática para o cálculo das multas aplicadas aos débitos previdenciários”.

O contribuinte, por sua vez, inconformado com a decisão prolatada, interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 312/330 e ss), no qual contestou a decisão *a quo* de acordo com os seguintes pontos:

**Cálculo incorreto da decadência**

- A. Embora a autoridade julgadora tenha citado o acórdão (documento anexo) em que se discutiu a validade da cobrança da obrigação principal relacionada aos fatos geradores não declarados, a verdade é que "esqueceu" de dizer que, por aquele mesmo acórdão, a única competência considerada não alcançada pela decadência foi dezembro/2002.
- B. Equivale a dizer que a declaração e o pagamento feitos pela recorrente referente a cada uma delas (competências) foram homologados tacitamente

- C. Isto, em verdade, significa a mais absoluta ausência de infração. Afinal, se o tributo com origem nos fatos geradores que a recorrente deveria ter declarado na GFIP foi alcançado pela decadência, não há razão para que seja aplicada penalidade pela não declaração simplesmente porque, neste caso, a informação (declaração) passou a ser completamente irrelevante, porque extinta (homologada tacitamente, consoante art. 150, §4º, do CTN)

**Aplicação incorreta da nova legislação à penalidade**

- D. Ao aplicar a recente penalidade, buscou-se fundamento no novel art. 35-A da Lei n.º 8.212/1991 [...] Ocorre que não é caso de lançamento de ofício de contribuição, de modo que não se pode falar em aplicação de multa de ofício.
- E. A falta de declaração tem, sim, específico tratamento dado pela Lei n.º 11.941/2009, que deve retroagir por força do art. 106, II, "c", do CTN. Trata-se do também novel art. 32-A da Lei n.º 8.212/1991.

Em seguida, os autos foram remetidos a este Conselho para apreciação e julgamento do Recurso Voluntário, tendo sido distribuídos originariamente ao Conselheiro Rodrigo Lopes Araújo.

Em sessão realizada no dia 08 de julho de 2020, os membros do colegiado, por meio da **Resolução n.º 2401-000.795** (e-fls. 348 e ss), decidiram converter o julgamento em diligência, nos seguintes termos:

[...] A autuação tem origem em descumprimento da obrigação acessória que consiste em deixar de declarar na Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP os fatos geradores das contribuições previdenciárias.

Os créditos correspondentes a tais fatos geradores foram constituídos por meio de documentos próprios que resultaram em processos separados. Dessa forma, embora o recorrente, no presente processo, não suscite questões relativas às obrigações principais, torna-se necessário saber o resultado dessas notificações para dar prosseguimento ao julgamento. Até mesmo porque o sujeito passivo as discutiu – ao menos em primeira instância –, como fica claro do seguinte trecho do Acórdão da DRJ:

Ademais, a obrigação principal relacionada aos fatos geradores não declarados e citados no item 2 foi discutida nos autos do processo 15586.000132/2008-31 (NFLD 37.081.949-7), onde foi julgada procedente em parte, no Acórdão n.º 12-22.254, de 15 de dezembro de 2008, tendo sido excluídas apenas as competências alcançadas pela decadência, pois, quanto ao mérito, o lançamento foi julgado procedente.

Não foi possível, contudo, localizar os processos principais correlatos por meio de pesquisa ao sistema E-processo. Sendo assim, voto no sentido de CONVERTER O JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA, para que a unidade de origem junte aos autos informações e documentos que permitam verificar o resultado do julgamento e a situação atual dos processos relativos às obrigações principais.

Após, seja oportunizado ao recorrente o prazo de 30 dias para se manifestar sobre o resultado da diligência. Na sequência, retornem-se os autos para julgamento no âmbito deste Conselho.

Em atendimento ao determinado na Resolução, foi elaborado o Relatório de Diligência Fiscal de e-fls. 605 e ss. É de se ver:

[...] A Resolução n.º 2401-000.795 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária do CARF/MF converteu o julgamento em diligência para que a unidade de origem juntasse aos autos informações e documentos que permitam verificar o resultado do julgamento e a situação atual dos processos relativos às obrigações principais, **NFLD/DEBCAD n.º 37.081.949-7**, **NFLD/DEBCAD n.º 37.081.950-0** e **NFLD/DEBCAD n.º 37.081.951-9**.

Os processos em questão eram em papel e estavam arquivados. Atualmente foram digitalizados e conforme consulta ao sistema e-Processo, extraímos as seguintes informações:

Documento	Período	Nº Debcad	Processo
AI	12/2007 – 12/ 2007	37.081.952-7	15586.000135/2008-74 (atual)
NFLD	01/1997 – 12/2002	37.081.949-7	<b>15586.000132/2008-31</b>
NFLD	04/1999 – 12/2002	37.081.950-0	<b>15586.000133/2008-85</b>
NFLD	01/1997 – 12/2000	37.081.951-9	<b>15586.000134/2008-20</b>
AI	12/2007 – 12/ 2007	37.081.953-5	<b>15586.000136/2008-19</b>

O processo **15586.000132/2008-31** controla a **NFLD 37.081.949-7**. Da análise do processo, consta que foi proferido o Acórdão de Impugnação nº 12-22.254 – 12ª Turma da DRJ/RJ01, de **15/12/2008**, que considerou o lançamento procedente em parte, mantendo o valor do crédito tributário exigido, no valor de R\$ 1.419,73, acrescido de juros e multa. O mesmo não foi objeto de Recurso Voluntário e o processo encontra-se arquivado atualmente. Em consulta a situação de cobrança da **NFLD 37.081.949-7** no sistema SICOB, a mesma encontra-se baixada por liquidação por pagamento efetuado em **27/02/2009**.

O processo **15586.000133/2008-85** controla a **NFLD 37.081.950-0**. Da análise do processo, consta que foi proferido o Acórdão de Impugnação nº 12-22.255 – 12ª Turma da DRJ/RJ01, de **15/12/2008**, que considerou o lançamento procedente em parte, mantendo o valor do crédito tributário exigido, no valor de R\$ 137,30, acrescido de juros e multa. O mesmo não foi objeto de Recurso Voluntário e o processo encontra-se arquivado atualmente. Em consulta a situação de cobrança da **NFLD 37.081.950-0** no sistema SICOB, a mesma encontra-se baixada por liquidação, por pagamento efetuado em **27/02/2009**.

O processo **15586.000134/2008-20** controla a **NFLD 37.081.951-9**. Da análise do processo, consta que foi proferido o Acórdão de Impugnação nº 12-22.231 – 12ª Turma da DRJ/RJ01, de **12/12/2008**, que considerou o lançamento improcedente, cancelando o crédito tributário exigido, sem recorrer de ofício, em face do crédito estar abaixo do limite fixado pela portaria MF 03 de 03/01/2008. Em consulta a situação de cobrança da **NFLD 37.081.951-9** no sistema SICOB, a mesma encontra-se baixada por DN e o processo encontra-se arquivado.

O processo **15586.000136/2008-19** controla a **AI 37.081.953-5**. Da análise do processo, consta que foi proferido o Acórdão de Impugnação nº 12-22.256 – 12ª Turma da DRJ/RJ01, de **15/12/2008**, que considerou o lançamento procedente, mantendo o valor do crédito tributário exigido, no valor de R\$ 11.951,21, acrescido de juros e multa. O mesmo não foi objeto de Recurso Voluntário e o processo encontra-se arquivado. Em consulta a situação de cobrança do **AI 37.081.953-5** no sistema SICOB, a mesma encontra-se baixada por liquidação por pagamento efetuado em **27/02/2009**.

Junta-se aos autos cópias dos referidos Acórdãos/volumes de processo para consulta.

Cumprida a diligência solicitada, após ciência deste relatório pelo interessado, abre-se o prazo de 30 dias, contados a partir da ciência nos termos da legislação em vigor, para manifestação relativamente ao resultado da diligência, conforme Resolução nº 2401-000.795 do CARF.

Expirado o prazo, proponho o retorno dos autos ao CARF/MF/DF para prosseguimento do julgamento do presente processo.

Regularmente intimado, o sujeito passivo não apresentou sua manifestação.

Em seguida, considerando que o Relator Conselheiro Rodrigo Lopes Araújo, representante da Fazenda Nacional, não mais integra nenhum dos colegiados da Seção, os autos foram encaminhados e redistribuídos, mediante sorteio, no âmbito da turma, tendo sido distribuídos a este Conselheiro para apreciação e julgamento do Recurso Voluntário.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Matheus Soares Leite – Relator

### 1. Juízo de Admissibilidade.

O Recurso Voluntário interposto é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto n.º 70.235/72. Portanto, dele tomo conhecimento.

### 2. Prejudicial de Mérito - Decadência.

Conforme narrado, trata-se de Auto de Infração (DEBCAD 37.081.952-7) lavrado por descumprimento do disposto no artigo 32, inciso IV e parágrafo 5º da Lei n.º 8.212/91 (na redação dada pela Lei n.º 9.528/97), c/c artigo 225, IV e parágrafo 4º do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99, em razão de ter a empresa elaborado Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social — GFIP, com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, cujo valor, consolidado em 27/12/2007, totalizou a importância de R\$ 48.350,68.

A DRJ reconheceu a decadência das competências de janeiro/1999 a novembro/2001, permanecendo hígidas as competências de dezembro/2001 a dezembro/2002, nos termos do art. 173, I, do CTN.

O sujeito passivo, por sua vez, manifesta seu inconformismo, alegando que a única competência considerada não alcançada pela decadência seria dezembro/2002.

Pois bem. O Auto de Infração foi lavrado em 27/12/2007, tendo o interessado dele tomado conhecimento no dia 31/12/2007 (e-fl. 02).

Pois bem. Oportuno esclarecer, inicialmente, que em decorrência do julgamento dos Recursos Extraordinários n.º 556.664, 559.882, 559.943 e 560.626 o Supremo Tribunal Federal editou a Súmula Vinculante n.º 8, publicada no D.O.U. de 20/06/2008, nos seguintes termos:

São inconstitucionais o parágrafo único do art. 5º do Decreto-Lei n.º 1.569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei n.º 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.

De acordo com a Lei 11.417/2006, após o Supremo Tribunal Federal editar enunciado de súmula, esta terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, a partir de sua publicação na imprensa oficial. Assim, a nova súmula alcança todos os créditos pendentes de pagamento e constituídos após o lapso temporal de cinco anos previsto no CTN.

Para além do exposto, o Superior Tribunal de Justiça, nos autos do REsp 973.733/SC, submetido à sistemática dos recursos especiais repetitivos representativos de controvérsia (art. 543-C, do CPC/73), fixou o entendimento no sentido de que o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se: **a)** Do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, quando a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando a lei prevê o pagamento antecipado, mas ele incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte; **b)** A partir da ocorrência do fato gerador, nos casos em que ocorre o pagamento antecipado previsto em lei.

Dessa forma, a regra contida no artigo 150, § 4º, do CTN, é regra especial, aplicável apenas nos casos em que se trata de lançamento por homologação, com antecipação de pagamento, de modo que, nos demais casos, estando ausente a antecipação de pagamento ou mesmo havendo a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, a regra aplicável é a prevista no artigo 173, I, do CTN.

No caso dos autos, o trabalho fiscal se reporta à ausência de cumprimento de obrigação acessória prevista no inciso IV, § 5º do art. 32 da Lei n.º 8.212 de 1991, com redação dada pela Lei n.º 9.528 de 1997, c/c o art. 225, IV e § 4º do RPS, relativa ao período de apuração 01/01/1999 a 30/11/2001, tendo o contribuinte sido intimado acerca do lançamento no dia 31/12/2007 (e-fl. 02).

No caso de aplicação de multa pelo descumprimento de obrigação acessória não há que se falar em antecipação de pagamento por parte do sujeito passivo. Assim, para fins de contagem do prazo decadencial, há que se aplicar a regra geral contida no art. 173, inciso I do CTN, ou seja, contados do primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ter sido efetuado. Em outras palavras, no caso de lançamento de obrigação acessória a regra decadencial a ser aplicada é a do art. 173, I do CTN, uma vez que não há pagamento parcial de multa por obrigação acessória, de modo que não é aplicável a regra decadencial do no art. 150, § 4º, do CTN ou da Súmula CARF n. 99.

A propósito, é de se destacar a Súmula CARF n.º 148, *in verbis*:

Súmula CARF n.º 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.

Acórdãos Precedentes:

2401-005.513, 2401-006.063, 9202-006.961, 2402-006.646, 9202-006.503 e 2201-003.715.

Assim, uma vez que o recorrente tomou ciência do lançamento no dia 31/12/2007 (e-fl. 02), por via postal, e o trabalho fiscal se reporta à multa por descumprimento de obrigação acessória relativa ao período de apuração 01/01/1999 a 30/11/2001, restam decaídas as competências lançadas até novembro de 2001, conforme já reconhecido pela decisão recorrida.

E, ainda, não há que se falar na decadência da competência de dezembro/2001, eis que, conforme visto, em se tratando de descumprimento de obrigação acessória, deve ser reconhecida a decadência do crédito tributário levando em consideração o art. 173, I, do CTN, e não o art. 150, § 4º, do mesmo diploma legal.

A propósito, quanto à competência 12/2001, o fato gerador da obrigação acessória correlata à contribuição previdenciária exigida é mensal, perfazendo-se no último dia de cada mês. Nessa hipótese, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que lançamento poderia ter sido efetuado corresponde a 01/01/2002.

Dessa forma, afasto a alegação acerca da decadência trazida pelo sujeito passivo, eis que a decisão recorrida decidiu acertadamente sobre a questão posta.

### 3. Mérito.

Conforme narrado, trata-se de Auto de Infração (DEBCAD 37.081.952-7) lavrado por descumprimento do disposto no artigo 32, inciso IV e parágrafo 5º da Lei nº 8.212/91 (na redação dada pela Lei nº 9.528/97), c/c artigo 225, IV e parágrafo 4º do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, em razão de ter a empresa elaborado Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social — GFIP, com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, cujo valor, consolidado em 27/12/2007, totalizou a importância de R\$ 48.350,68.

Pois bem. A Lei nº 9.528/97 introduziu a obrigatoriedade de apresentação da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP. Desde a competência janeiro de 1999, todas as pessoas físicas ou jurídicas sujeitas ao recolhimento do FGTS, conforme estabelece a Lei nº 8.036/90 e legislação posterior, bem como às contribuições e/ou informações à Previdência Social, conforme disposto nas leis nº 8.212/91 e 8.213/91 e legislação posterior, estão obrigadas ao cumprimento desta obrigação.

Nesse sentido, deverão ser informados os dados da empresa e dos trabalhadores, os fatos geradores de contribuições previdenciárias e valores devidos ao INSS, bem como as remunerações dos trabalhadores e valor a ser recolhido ao FGTS.

A empresa está obrigada à entrega da GFIP ainda que não haja recolhimento para o FGTS, caso em que esta GFIP será declaratória, contendo todas as informações cadastrais e financeiras de interesse da Previdência Social.

Cabe destacar que a responsabilidade por infrações à legislação tributária, via de regra, independe da intenção do agente ou do responsável e tampouco da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato comissivo ou omissivo praticado, a teor do preceito contido no art. 136 da Lei n.º 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional – CTN).

Nesse sentido, a exigência da penalidade independe da capacidade financeira ou de existência de danos causados à Fazenda Pública. Ela é exigida em função do descumprimento da obrigação acessória. A possibilidade de ser considerada, na aplicação da lei, a condição pessoal do agente não é admitida no âmbito administrativo, ao qual compete aplicar as normas nos estritos limites de seu conteúdo, sem poder apreciar arguições de cunho pessoal.

Para além do exposto, cabe destacar que esta turma tem entendido que os julgamentos de autuações por falta de recolhimento do tributo devem ser efetuados conjuntamente com as lavraturas decorrentes de omissão de contribuições na GFIP.

Esse procedimento tem razão de ser no fato do colegiado entender que o auto de infração por descumprimento da obrigação acessória de apresentar Guia de Recolhimento de Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e informações à Previdência Social em GFIP, com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias tem conexão com o lançamento da obrigação principal.

Por essa linha de entendimento a verificação da ocorrência do fato gerador das contribuições previdenciárias não informadas em GFIP dá-se no momento da apreciação da obrigação principal. Assim, declarando-se improcedentes as contribuições lançadas, deve o resultado refletir-se no lançamento decorrente de descumprimento da obrigação acessória de não declarar as contribuições excluídas na GFIP.

Em outras palavras, a sorte do DEBCAD de obrigação acessória, que integra o presente processo, por congruência lógica, deve seguir o que restara decidido nos processos que dizem respeito às correlatas obrigações principais.

Assim, não cabe rediscutir, no âmbito deste processo e que diz respeito ao lançamento de obrigação acessória, o mérito da obrigação principal correlata, descabendo neste foro, portanto, a retomada dos questionamentos apresentados e bem examinados no processo próprio, cabendo apenas o exame das alegações concernentes aos fatos que serviram de motivação fiscal para o reconhecimento do descumprimento da presente obrigação acessória, bem como eventuais reflexos decorrentes do reconhecimento da ausência de fato gerador de **contribuições previdenciárias**.

Isso porque, conforme visto, a empresa foi autuada por ter apresentado GFIP - Guia de Recolhimento ao Fundo de Garantia e Informações à Previdência Social com informações inexatas, incompletas ou omissas em **relação aos dados relacionados aos fatos geradores de contribuições previdenciárias (CFL 68)**.

A esse respeito, necessário trazer ao debate as conclusões apontadas pelo Relatório de Diligência Fiscal de e-fls. 605 e ss acerca dos processos relacionados com as obrigações principais correlatas. É de se ver:

[...] A Resolução nº 2401-000.795 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária do CARF/MF converteu o julgamento em diligência para que a unidade de origem juntasse aos autos informações e documentos que permitam verificar o resultado do julgamento e a situação atual dos processos relativos às obrigações principais, **NFLD/DEBCAD nº 37.081.949-7**, **NFLD/DEBCAD nº 37.081.950-0** e **NFLD/DEBCAD nº 37.081.951-9**.

Os processos em questão eram em papel e estavam arquivados. Atualmente foram digitalizados e conforme consulta ao sistema e-Processo, extraímos as seguintes informações:

Documento	Período	Nº Debcad	Processo
AI	12/2007 – 12/ 2007	37.081.952-7	15586.000135/2008-74 (atual)
NFLD	01/1997 – 12/2002	37.081.949-7	<b>15586.000132/2008-31</b>
NFLD	04/1999 – 12/2002	37.081.950-0	<b>15586.000133/2008-85</b>
NFLD	01/1997 – 12/2000	37.081.951-9	<b>15586.000134/2008-20</b>
AI	12/2007 – 12/ 2007	37.081.953-5	<b>15586.000136/2008-19</b>

O processo **15586.000132/2008-31** controla a **NFLD 37.081.949-7**. Da análise do processo, consta que foi proferido o Acórdão de Impugnação nº 12-22.254 – 12ª Turma da DRJ/RJ01, de **15/12/2008**, que considerou o lançamento procedente em parte, mantendo o valor do crédito tributário exigido, no valor de R\$ 1.419,73, acrescido de juros e multa. O mesmo não foi objeto de Recurso Voluntário e o processo encontra-se arquivado atualmente. Em consulta a situação de cobrança da **NFLD 37.081.949-7** no sistema SICOB, a mesma encontra-se baixada por liquidação por pagamento efetuado em **27/02/2009**.

O processo **15586.000133/2008-85** controla a **NFLD 37.081.950-0**. Da análise do processo, consta que foi proferido o Acórdão de Impugnação nº 12-22.255 – 12ª Turma da DRJ/RJ01, de **15/12/2008**, que considerou o lançamento procedente em parte, mantendo o valor do crédito tributário exigido, no valor de R\$ 137,30, acrescido de juros e multa. O mesmo não foi objeto de Recurso Voluntário e o processo encontra-se arquivado atualmente. Em consulta a situação de cobrança da **NFLD 37.081.950-0** no sistema SICOB, a mesma encontra-se baixada por liquidação, por pagamento efetuado em **27/02/2009**.

O processo **15586.000134/2008-20** controla a **NFLD 37.081.951-9**. Da análise do processo, consta que foi proferido o Acórdão de Impugnação nº 12-22.231 – 12ª Turma da DRJ/RJ01, de **12/12/2008**, que considerou o lançamento improcedente, cancelando o crédito tributário exigido, sem recorrer de ofício, em face do crédito estar abaixo do limite fixado pela portaria MF 03 de 03/01/2008. Em consulta a situação de cobrança da

**NFLD 37.081.951-9** no sistema SICOB, a mesma encontra-se baixada por DN e o processo encontra-se arquivado.

O processo **15586.000136/2008-19** controla a **AI 37.081.953-5**. Da análise do processo, consta que foi proferido o Acórdão de Impugnação n.º 12-22.256 – 12ª Turma da DRJ/RJ01, de **15/12/2008**, que considerou o lançamento procedente, mantendo o valor do crédito tributário exigido, no valor de R\$ 11.951,21, acrescido de juros e multa. O mesmo não foi objeto de Recurso Voluntário e o processo encontra-se arquivado. Em consulta a situação de cobrança do **AI 37.081.953-5** no sistema SICOB, a mesma encontra-se baixada por liquidação por pagamento efetuado em **27/02/2009**.

Junta-se aos autos cópias dos referidos Acórdãos/volumes de processo para consulta.

Cumprida a diligência solicitada, após ciência deste relatório pelo interessado, abre-se o prazo de 30 dias, contados a partir da ciência nos termos da legislação em vigor, para manifestação relativamente ao resultado da diligência, conforme Resolução n.º 2401-000.795 do CARF.

Expirado o prazo, proponho o retorno dos autos ao CARF/MF/DF para prosseguimento do julgamento do presente processo.

Em resumo, é possível consolidar da seguinte forma:

DEBCAD	PROCESSO	SITUAÇÃO
<b>NFLD - DEBCAD n.º 37.081.949-7</b> 01/1997 a 12/2002	15586.000132/2008-31	O processo <b>15586.000132/2008-31</b> controla a <b>NFLD 37.081.949-7</b> . Da análise do processo, consta que foi proferido o Acórdão de Impugnação n.º 12-22.254 – 12ª Turma da DRJ/RJ01, de <b>15/12/2008</b> , que considerou o lançamento procedente em parte, mantendo o valor do crédito tributário exigido, no valor de R\$ 1.419,73, acrescido de juros e multa. O mesmo não foi objeto de Recurso Voluntário e o processo encontra-se arquivado atualmente. Em consulta a situação de cobrança da <b>NFLD 37.081.949-7</b> no sistema SICOB, a mesma encontra-se baixada por liquidação por pagamento efetuado em <b>27/02/2009</b> .
<b>NFLD – DEBCAD n.º 37.081.950-0</b> 04/1999 – 12/2002	15586.000133/2008-85	O processo <b>15586.000133/2008-85</b> controla a <b>NFLD 37.081.950-0</b> . Da análise do processo, consta que foi proferido o Acórdão de Impugnação n.º 12-22.255 – 12ª Turma da DRJ/RJ01, de <b>15/12/2008</b> , que considerou o lançamento procedente em parte, mantendo o valor do crédito tributário exigido, no valor de R\$ 137,30, acrescido de juros e multa. O mesmo não foi objeto de Recurso Voluntário e o processo encontra-se arquivado atualmente. Em consulta a situação de cobrança da <b>NFLD 37.081.950-0</b> no sistema SICOB, a mesma encontra-se baixada por liquidação, por pagamento efetuado em <b>27/02/2009</b> .

<p><b>NFLD – DEBCAD n.º 37.081.951-9</b> 01/1997 – 12/2000</p>	<p>15586.000134/2008-20</p>	<p>O processo <b>15586.000134/2008-20</b> controla a <b>NFLD 37.081.951-9</b>. Da análise do processo, consta que foi proferido o Acórdão de Impugnação n.º 12-22.231 – 12ª Turma da DRJ/RJ01, de <b>12/12/2008</b>, que considerou o lançamento improcedente, cancelando o crédito tributário exigido, sem recorrer de ofício, em face do crédito estar abaixo do limite fixado pela portaria MF 03 de 03/01/2008. Em consulta a situação de cobrança da <b>NFLD 37.081.951-9</b> no sistema SICOB, a mesma encontra-se baixada por DN e o processo encontra-se arquivado.</p>
--	-----------------------------	---

Dessa forma, uma vez que já fora julgada por este Conselho as autuações nas quais foram efetuados os lançamentos das contribuições previdenciárias não informadas em GFIP, o resultado do julgamento destas é fundamental para que se possa concluir pela procedência ou não da autuação pela ausência de informação dos fatos geradores correspondentes em GFIP.

Assim, trazendo o que restara decidido nos processos que dizem respeito às correlatas obrigações principais para o caso dos autos, entendo que se deve apenas determinar, por força do art. 106, II, “c”, do Código Tributário Nacional, o recálculo da multa, mediante comparação entre a multa por descumprimento de obrigação acessória a que alude os §§ 4º e 5º, inciso IV, do art. 32 da Lei 8.212/91 e a multa que seria devida com base no art. 32-A da mesma Lei 8.212/91.

Isso porque, não vislumbrei nos julgados relativos às obrigações principais correlatas, qualquer afirmação no sentido da inexistência dos fatos geradores, muito pelo contrário, tendo sido assentado, expressamente, que o sujeito passivo teria deixado de contestar os fatos descritos como geradores da contribuição previdenciária, motivo pelo qual foi considerada matéria não impugnada, na forma do artigo 17 do Decreto 70.235/72, replicado pelo artigo 8º da Portaria 10.875/07.

A única procedência em relação à argumentação tecida pelo sujeito passivo, naqueles autos, foi em relação ao prazo decadencial, tendo sido aplicado o artigo 150, § 4º do CTN. Contudo, essa procedência em nada impacta no presente julgado, eis que, conforme visto anteriormente, 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 (Súmula CARF n.º 148).

E, ainda, o eventual pagamento da obrigação principal, ou inexistência de prejuízos, não afasta a aplicação da presente multa, eis que se trata de uma obrigação objetiva que independe de boa-fé ou de alegada adequação à sua imposição, não sendo possível confundir as obrigações acessórias com as obrigações principais, conforme dispõe o art. 113, § 2º do CTN.

Esclarecidos os pontos acima, relevante destacar que a própria Procuradoria da Fazenda Nacional, passou a acolher a jurisprudência firmada pelo Superior Tribunal de Justiça, acolhendo o entendimento da inaplicabilidade do art. 35-A da Lei n.º 8.212/91, o qual prevê a multa de 75% para os casos de lançamento de ofício de contribuições previdenciárias relativas a fatos geradores ocorridos antes da vigência da Lei n.º 11.941/09.

Nesse sentido, após a consolidação da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça no sentido de admitir a retroatividade benigna do art. 35 da Lei 8212/91, com a redação dada pela Lei 11941/09, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, inclusive nas hipóteses de lançamento de ofício, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional incluiu essa matéria na lista e elaborou a nota retro referida, cujos principais trechos destaco pela pertinência com a presente lide.

Vejamos o que consta na Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, que fez incluir na “Lista de Dispensa de Contestar e Recorrer – a que se refere o art.2º, V, VII e §§ 3º a 8º, da Portaria PGFN Nº 502/2016 - o item o item 1.26,”c”:

#### 1.2.6. Multas

c) Retroatividade benéfica da multa moratória prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009, no tocante aos lançamentos de ofício relativos a fatos geradores anteriores ao advento do art. 35-A, da Lei nº 8.212/1991.

Resumo: A jurisprudência do STJ acolhe, de forma pacífica, a retroatividade benigna da regra do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, em relação aos lançamentos de ofício. Nessas hipóteses, a Corte afasta a aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, que prevê a multa de 75% para os casos de lançamento de ofício das contribuições previdenciárias, por considerá-la mais gravosa ao contribuinte. O art. 35-A da Lei 8.212, de 1991, incide apenas em relação aos lançamentos de ofício (rectius: fatos geradores) realizados após a vigência da referida Lei nº 11.941, de 2009, sob pena de afronta ao disposto no art. 144 do CTN.

Precedentes: AgInt no REsp 1341738/SC; REsp 1585929/SP, AgInt no AREsp 941.577/SP, AgInt no REsp 1234071/PR, AgRg no REsp 1319947/SC, EDcl no AgRg no REsp 1275297/SC, REsp 1696975/SP, REsp 1648280/SP, AgRg no REsp 576.696/PR, AgRg no REsp 1216186/RS.

Referência: Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME

\*Data da inclusão: 12/06/2018

5. A controvérsia em enfoque gravita em torno do percentual de multa aplicável às contribuições previdenciárias objeto de lançamento de ofício, em razão do advento das disposições da Lei nº 11.941, de 2009. Discute-se, nessa toada, se deveriam incidir os percentuais previstos no art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, na redação anterior àquela alteração legislativa; se o índice aplicável seria o do atual art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação da Lei 11.941, de 2009; ou, por fim, se caberia aplicar o art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, incluído pela nova Lei já mencionada.

6. A respeito da questão, a Fazenda Nacional vem defendendo judicialmente a tese de que, para a definição do percentual aplicável a cada caso, indispensável discernir se se trata de multa moratória, devida no caso de atraso no pagamento independente do lançamento de ofício, ou de multa de ofício, cuja incidência pressupõe a realização do lançamento pelo Fisco para a constituição do crédito tributário, diante do não recolhimento do tributo e/ou falta de declaração ou declaração inexata por parte do contribuinte.

7. Na perspectiva da Fazenda Nacional, havendo lançamento de ofício, incidiria a regra do art. 35 anterior à Lei nº 11.941, de 2009 (que previa multa para a NFLD e a

escalonava até 100% do débito) ou aplicar-se-ia retroativamente o art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991 (que estipula multa de ofício em 75%), quando mais benéfico ao contribuinte. Tais regras, conforme defendido, diriam respeito à multa de ofício. Noutras palavras, na linha advogada pela União, restaria afastada a incidência da atual redação do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991 (de acordo com a Lei nº 11.941, de 2009), porquanto aplicável apenas à multa moratória, não havendo que se falar em redução da multa de ofício imposta pelo Fisco para o patamar de 20% do débito.

8. Sucede que, analisando a jurisprudência do Egrégio Superior Tribunal de Justiça -

STJ, é possível constatar a orientação pacífica de ambas as Turmas de Direito Público no sentido de admitir a retroatividade benigna do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, inclusive nas hipóteses de lançamento de ofício. É o que bem revelam as ementas dos arestos adiante transcritos, in verbis:

...

9. Vê-se que a Fazenda Nacional buscou diferenciar o regime jurídico das multas de mora e de ofício para, a partir disso, evidenciar a possibilidade ou não de retroação benigna (CTN, art. 106, II, "c") conforme as regras incidentes a cada espécie de penalidade.

10. Contudo, o STJ vem entendendo que, anteriormente à inclusão do art. 35-A pela Lei nº 11.941, de 2009, não havia previsão de multa de ofício no art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991 (apenas de multa de mora), nem na redação primeva, nem na decorrente da Lei nº 11.941, de 2009 (fruto da conversão da Medida Provisória nº 449, de 2008). Consequentemente, a Corte tem afirmado a incidência da redação do art. 35 da Lei 8.212/1991, conferida pela Lei 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de 20% para a multa moratória, por caracterizar-se como norma superveniente mais benéfica em matéria de penalidades na seara tributária, a teor do art. 106, II, "c", do CTN.

11. Nessas hipóteses, a jurisprudência pacífica do STJ afasta a aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, que prevê a multa de 75% para os casos de lançamento de ofício das contribuições previdenciárias, por considerá-la mais gravosa ao contribuinte. Assim, o art. 35-A da Lei 8.212, de 1991, incidiria apenas sobre os lançamentos de ofício (rectius: fatos geradores) realizados após a vigência da referida Lei nº 11.941, de 2009, sob pena de afronta ao disposto no art. 144 do CTN ("O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada").

Recentemente, a Procuradoria da Fazenda Nacional editou ainda o PARECER SEI Nº 11315/2020/ME, no qual ratifica a aplicação do entendimento acima mesmo diante das considerações em contrário apresentadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. Quanto a este ponto, fazemos os seguintes destaques:

1. Trata-se da Nota Cosit nº 189, de 28 de junho de 2019, da Coordenação-Geral de Tributação da Secretaria da Receita Federal do Brasil – COSIT/RFB e do e-mail s/n, de 13 de maio de 2020, da Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional na 3ª Região – PRFN 3ª Região, os quais contestam a Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, que analisou proposta de inclusão de tema em lista de dispensa de contestar e de recorrer, nos termos da Portaria PGFN nº 502, de 12 de maio de 2016[1].

...

10. Nesse contexto, em que pese a força das argumentações tecidas pela RFB, a tese de mérito explicitada já fora submetida ao Poder Judiciário, sendo por ele reiteradamente rechaçada, de modo que manter a impugnação em casos tais expõe a Fazenda Nacional aos riscos da litigância contra jurisprudência firmada, sobretudo à condenação ao pagamento de multa.

11. Ao examinar a viabilidade da presente dispensa recursal, a CRJ lavrou a Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, relatando que a PGFN já defendeu, em juízo, a diferenciação do regime jurídico das multas de mora e de ofício para, a partir disso, evidenciar a possibilidade ou não de retroação benigna, conforme as regras incidentes a cada espécie de penalidade:

6. A respeito da questão, a Fazenda Nacional vem defendendo judicialmente a tese de que, para a definição do percentual aplicável a cada caso, indispensável discernir se se trata de multa moratória, devida no caso de atraso no pagamento independente do lançamento de ofício, ou de multa de ofício, cuja incidência

pressupõe a realização do lançamento pelo Fisco para a constituição do crédito tributário, diante do não recolhimento do tributo e/ou falta de declaração ou declaração inexata por parte do contribuinte.

7. Na perspectiva da Fazenda Nacional, havendo lançamento de ofício, incidiria a regra do art. 35 anterior à Lei nº 11.941, de 2009 (que previa multa para a NFLD e a escalonava até 100% do débito) ou aplicar-se-ia retroativamente o art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991 (que estipula multa de ofício em 75%), quando mais benéfico ao contribuinte. Tais regras, conforme defendido, diriam respeito à multa de ofício. Noutras palavras, na linha advogada pela União, restaria afastada a incidência da atual redação do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991 (de acordo com a Lei nº 11.941, de 2009), porquanto aplicável apenas à multa moratória, não havendo que se falar em redução da multa de ofício imposta pelo Fisco para o patamar de 20% do débito. (grifos no original)

12. Entretanto, o STJ, guardião da legislação infraconstitucional, em ambas as suas turmas de Direito Público, assentou a retroatividade benigna do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação da Lei nº 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, inclusive nas hipóteses de lançamento de ofício.

Embora inexista decisão do Superior Tribunal de Justiça em sede de recurso repetitivo, o que implicaria força normativa formal nos termos do Regimento Interno deste Conselho (art. 62, § 1º, II, "b"), a jurisprudência reiterada e orientadora da 1ª Seção daquele Tribunal tem força normativa material, tanto que culminou com a edição da Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME (vide art. 62, § 1º, II, "c", do Regimento), impondo-se a sua observância até como forma de preservar o sobreprincípio da segurança jurídica e o consequente princípio da proteção da confiança.

Para além do exposto, conforme voto proferido no Acórdão nº 9202-009.753, da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), de Relatoria da Conselheira Ana Cecília Lustosa da Cruz, embora a penalidade decorrente de descumprimento de obrigação acessória, prevista no art. 32, inciso IV, §§ 4º e 5º, em razão da não apresentação de GFIP ou apresentação com dados não correspondentes aos fatos geradores, não tenha sido expressamente tratada no Parecer SEI 11315/2020, como a tese encampada pelo STJ é pela inexistência de multas de ofício na redação anterior do art. 35 da Lei 8.212/91, é de rigor que, em obediência ao disposto no art. 106, II, "c", do CTN, haja comparação entre a multa pelo descumprimento de obrigação acessória amparada nos §§ 4º e 5º, inciso IV, do art. 32 da Lei 8.212/91, com a nova penalidade por apresentação de declaração inexata, a saber, o art. 32-A da mesma Lei.

A propósito, destacam-se os seguintes excertos extraídos do *decisum*:

[...] Cabe ressaltar que, na vigência da legislação anterior, havia previsão de duas penalidades, uma de mora, uma já tratada no parágrafo precedente, e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória, esta prevista no art. 32, inciso IV, §§ 4º e 5º, em razão da não apresentação de GFIP ou apresentação com dados não correspondentes aos fatos geradores, imposições que, a depender o caso concreto, poderiam alcançar a alíquota de 100%, sendo certo que tal penalidade não foi expressamente tratada no citado Parecer SEI 11315/2020.

Como se viu, na nova legislação, que tem origem na MP 449/08, o art. 35 da lei 8.212/91 continuou a tratar de multa de mora pelo recolhimento em atraso, passando a exigir para as contribuições previdenciárias a mesma penalidade moratória prevista para os tributos fazendários (art. 61 da Lei 9.430/96). Por outro lado, a mesma MP 449 inseriu o art. 35-A na Lei 8.212/91, e, assim, da mesma forma, passou a prever, tal qual já ocorria para tributos

fazendários, penalidade a ser imputada nos casos de lançamento de ofício, em percentual básico de 75% (art. 44 da Lei 9.430/96).

Como a tese encampada pelo STJ é pela inexistência de multas de ofício na redação anterior do art. 35 da Lei 8.212/91, resta superado o entendimento deste Conselho Administrativo sobre a natureza de multa de ofício de tal exigência.

Por outro lado, não sendo aplicável aos períodos anteriores à vigência da lei 11.941/09 o preceito contido no art. 35-A, a multa pelo descumprimento da obrigação acessória relativo à apresentação da GFIP com dados não correspondentes (declaração inexata), já não pode ser considerada incluída na nova penalidade de ofício, do que emerge a necessidade de seu tratamento de forma autônoma.

Assim, considerando a mesma regra que impõe a aplicação a fatos pretéritos da lei que comina penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da prática da infração, conforme art. alínea “c”, inciso II do art. 106 da Lei 5.172/66 (CTN), e de rigor que haja comparação entre a multa pelo descumprimento de obrigação acessória amparada nos §§ 4º e 5º, inciso IV, do art. 32 da Lei 8.212/91, com a nova penalidade por apresentação de declaração inexata, a saber, o art. 32-A da mesma Lei.

Assim, temos as seguintes situações:

- os valores lançados, de ofício, a título de multa de mora, sob amparo da antiga redação do art. 35 da lei 8.212/91, incidentes sobre contribuições previdenciárias declaradas ou não em GFIP e, ainda, aquela incidente sobre valores devidos a outras entidades e fundos (terceiros), para fins de aplicação da norma mais benéfica, deverão ser comparados com o que seria devido pela nova redação dada ao mesmo art. 35 pela Lei 11.941/09;

- os valores lançados, de forma isolada ou não, a título da multa por descumprimento de obrigação acessória a que alude os §§ 4º e 5º, inciso IV, do art. 32 da Lei 8.212/91, para fins de aplicação da norma mais benéfica, deverão ser comparados com o que seria devido pelo que dispõe o art. o art. 32-A da mesma Lei;

Portanto, no caso em apreço, impõe-se afastar a aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212/91, devendo ser aplicada a retroatividade benigna a partir da comparação da multa por descumprimento de obrigação acessória a que alude os §§ 4º e 5º, inciso IV, do art. 32 da Lei 8.212/91 com a que seria devida com base no art. art. 32-A da mesma Lei 8.212/91.

Dessa forma, os valores lançados, de ofício, a título de multa de mora, sob amparo da antiga redação do art. 35 da lei 8.212/91, incidentes sobre contribuições previdenciárias declaradas ou não em GFIP e, ainda, aquela incidente sobre valores devidos a outras entidades e fundos (terceiros), para fins de aplicação da norma mais benéfica, deverão ser comparados com o que seria devido pela nova redação dada ao mesmo art. 35 pela Lei 11.941/09.

E, ainda, os valores lançados, de forma isolada ou não, a título da multa por descumprimento de obrigação acessória a que alude os §§ 4º e 5º, inciso IV, do art. 32 da Lei 8.212/91, para fins de aplicação da norma mais benéfica, deverão ser comparados com o que seria devido pelo que dispõe o art. o art. 32-A da mesma Lei.

Para além do exposto, esclarecido o ponto acima, não há que se falar que o limite mensal da multa aplicada deveria tomar por base o número de segurados relacionados com as informações omitidas na GFIP e não o número total de segurados a serviço da empresa.

Isso porque, quanto ao limite mensal para o valor da multa, previsto no art. 284, II, do Regulamento da Previdência Social, o § 2º do art. 649 da Instrução Normativa SRP nº 03/2005 (atualmente previsto no § 2º do art. 476 da Instrução Normativa RFB nº 971/2009), determina que o cálculo tome por base o número total de segurados a serviço da empresa, e não apenas aqueles cuja remuneração não tenha sido declarada em GFIP.

Ademais, cabe destacar que a multa lançada neste Auto de Infração é de 100% da contribuição não declarada, observado o limite mensal máximo previsto no inciso II, do art. 284, do RGPS, o que foi corretamente observado pela auditoria fiscal, não tendo o sujeito passivo desincumbido do ônus de demonstrar qualquer erro de cálculo, eis que não apresentou qualquer valor e/ou prova neste sentido.

Também descabe falar em ocorrência de *bis in idem* por aplicação em duplicidade de multa, quando esta na verdade foi aplicada em função do descumprimento de uma obrigação acessória, quando na mesma ação fiscal tenha sido aplicada a multa de ofício em função do descumprimento de obrigação principal.

A propósito, não é possível confundir as obrigações acessórias com as obrigações principais. Destaca-se que as obrigações acessórias são impostas aos sujeitos passivos como forma de auxiliar e facilitar a ação fiscal. Por meio das obrigações acessórias a fiscalização conseguirá verificar se a obrigação principal foi cumprida. São obrigações que não se confundem, conforme dispõe o art. 113, § 2º do CTN, nestas palavras:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Fica evidente, portanto, que a obrigação de a empresa apresentar a Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social — GFIP com dados correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciária, constitui obrigação distinta do recolhimento de contribuições à Previdência Social por meio de documento de arrecadação — GPS.

Dessa forma, quando o sujeito passivo apresente a Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social — GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciária, incorre, na prática, na infração prevista no §5º, inciso IV, do artigo 32 da Lei 8.212/91, c/c art.225, IV e parágrafo 4º, do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06/05/1999.

O descumprimento da referida obrigação acessória, com a consequente imposição de multa, em nada se confunde, portanto, com o lançamento da obrigação principal, com a respectiva multa de ofício, eis que, na primeira hipótese, está-se diante de uma obrigação de fazer (apresentar GIFP com dados correspondentes aos fatos geradores), enquanto, na segunda, tem-se uma obrigação de dar (pagar as contribuições devidas).

Nesse contexto, cabe reforçar que o eventual pagamento da obrigação principal, ou inexistência de prejuízos, não afasta a aplicação da presente multa. A exigência da penalidade, tal como prescrita em lei, independe da capacidade financeira ou de existência de danos causados à Fazenda Pública. Trata-se de uma obrigação objetiva que independe de boa-fé ou de alegada adequação à sua imposição.

Por fim, destaco que não vislumbro qualquer nulidade na hipótese dos autos, seja do lançamento tributário a que se combate ou mesmo da decisão proferida, não tendo sido

constatada violação ao devido processo legal e à ampla defesa. Entendo que o fiscal autuante demonstrou de forma clara e precisa os fatos que suportaram o lançamento, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e do contraditório, bem como houve a estrita observância dos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, nos termos da legislação de regência, especialmente arts. 142 do CTN e 10 do Decreto n.º 70.235/72.

Dessa forma, consolidando o raciocínio esposado, entendo que, no presente caso, faz-se necessário apenas determinar o recálculo da multa, mediante comparação entre a multa por descumprimento de obrigação acessória a que alude os §§ 4º e 5º, inciso IV, do art. 32 da Lei 8.212/91 e a multa que seria devida com base no art. art. 32-A da mesma Lei 8.212/91.

### **Conclusão**

Ante o exposto, voto por CONHECER do Recurso Voluntário para afastar a prejudicial de decadência e, no mérito, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, a fim de determinar, por força do art. 106, II, “c”, do Código Tributário Nacional, o recálculo da multa, mediante comparação entre a multa por descumprimento de obrigação acessória a que alude os §§ 4º e 5º, inciso IV, do art. 32 da Lei 8.212/91 e a multa que seria devida com base no art. art. 32-A da mesma Lei 8.212/91.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite