



<b>Processo nº</b>	16045.000888/2007-89
<b>Recurso</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>2301-008.507 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	2 de dezembro de 2020
<b>Recorrente</b>	FUNDAÇÃO JOÃO PAULO II
<b>Interessado</b>	FAZENDA NACIONAL

### **ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Período de apuração: 30/10/2002 a 31/12/2004

DECADÊNCIA. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. MULTA. SÚMULA CARF N° 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.

**MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO. DEIXAR DE ENTREGAR A GFIP COM DADOS NÃO CORRESPONDENTES A TODOS OS FATOS GERADORES.**

Constituição violação à obrigação acessória, deixar a empresa de declarar em GFIP todos os fatos geradores das contribuições previdenciárias, independente do julgamento sobre a autuação que se refira às obrigações principais correlatas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso, não conhecendo das alegações de constitucionalidade, e na parte conhecida, afastar a decadência e negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Sheila Aires Cartaxo Gomes - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Letícia Lacerda de Castro - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Joao Mauricio Vital, Wesley Rocha, Cleber Ferreira Nunes Leite, Fernanda Melo Leal, Paulo Cesar Macedo Pessoa, Letícia Lacerda de Castro, Mauricio Dalri Timm do Valle, Sheila Aires Cartaxo Gomes (Presidente).

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário em face do lançamento tributário relativo à imposição de multa, pelo descumprimento de obrigação acessória, correspondente à entrega de GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

Consta no Relatório Fiscal da Infração (fl. 21 e 22):

Em ação fiscal na empresa acima, constatou-se que a mesma elaborou e apresentou Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informações para a Previdência Social - GFIPs com dados não correspondentes nos campos relativos aos fatos geradores das contribuições, o que constituiu infração ao disposto no artigo 32, inciso IV, parágrafo 5º da Lei 8.212/91.

Em anexo Planilhas discriminando os valores e os segurados não incluídos nas GFIP's, com o cálculo da multa aplicada, identificando o estabelecimento a que se referem, totalizadas mensalmente por estabelecimento e com os totais mensais de todos os estabelecimentos, a saber:

- ANEXO I - Demonstrativo do cálculo da multa aplicada.
- ANEXO II - Relação dos segurados empregados não incluídos nas GFIPs, com o nome e valor da remuneração;
- ANEXO III - Demonstrativo das diferenças entre as remunerações das Folhas de Pagamento dos Empregados e as declaradas nas Gfip's, com a identificação da rubrica da Folha de Pagamento a que se refere à diferença: diferença de 130 salário, hora atividade, ajuda de custo paga por deliberação da empresa, verbas salariais incluídas em diferenças de rescisão salarial pagas posteriormente as rescisões e valores pagos a título de ganho eventual determinado em Convenção Coletiva do Sindicato, concedido em razão de aumento de salário.
- ANEXO IV - Demonstrativo dos segurados Contribuintes Individuais, autônomos, com os valores das respectivas remunerações, obtidos através da contabilidade da empresa.

Constam da relação à identificação da conta contábil de origem, se o documento fora apresentado ou não, o no do arquivamento, o nome e ainda o no do recibo/Nota Fiscal, caso os mesmos constassem dos lançamentos contábeis. Os documentos da contabilidade não apresentados foram objeto de autuação pelo Auto de Infração debcad no 37.037.287-5, código de fundamento legal 38.

- ANEXO V - Demonstrativo dos valores da aquisições de produtos rurais diretamente dos produtores rurais, informando o produtor, o no da Nota Fiscal do produtor, o no da Nota Fiscal de Entrada, o produto adquirido além do CPF do produtor.
- ANEXO VI - Demonstrativo dos Valores dos Serviços Prestados pela Cooperativa de Trabalho Médico - UNIMED de Cruzeiro, não informados, identificando o número e valor da Nota Fiscal.
- ANEXO VII - Demonstrativo das diferenças da contribuição da parte dos segurados, identificando os segurados e os respectivos valores.
- ANEXO VIII - Valores das Folhas de Pagamento de 13º Salários não informados nas GFIPs.
- ANEXO IX - Relação dos Códigos de FPAS informados incorretos nas GFIPs, identificando o código informado, o código do correto enquadramento de acordo com o declarado pela empresa, o valor da remuneração da GFIP

A empresa está enquadrada, para fins de aplicação da multa, na faixa de 501 a 1000 segurados em todas as competências. O número de segurados inclui os empregados e os contribuintes individuais de todos os estabelecimentos e obras de construção civil da empresa.

Não constam Auto de Infração anteriores lavrados contra a autuada para fins de reincidência e não ocorreram outras circunstâncias agravantes durante a ação fiscal.

Em anexo ainda, TIAF - Termo de Início da AO<sup>º</sup> Fiscal, TIAD - Termo de Intimação da Apresentação de Documentos, Termo de Antecedentes da Infração e MPF - Mandado de Procedimento Fiscal.

Conforme o disposto no art. 284, inc. II, do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto 3.048/99 e o art. 32, inc. IV parágrafo 5º da Lei 8.212/91, a multa aplicada corresponde a 1000/0 do valor devido relativo à contribuição não declarada. Esta multa é limitada, por competência, em razão do numero total de segurados da empresa, que está enquadrado na faixa de 501 a 1000, a um valor equivalente nesta data a R\$ 23.902,60 conforme Portaria MPS no 142 de 11/04/07.

Nas competências 10/2002, 12/2002, 13/2002, 13/2003 e 13/2004 o limite mensal foi ultrapassado, tendo sido considerado o mesmo como valor da multa aplicada.

Conforme determina o art. 20, art. 22, incisos I, II e III e o art. 30, inc IV, da Lei 8.212/91, o art. 40 da Lei 10.666/03 e o art 201, inciso III do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto no 3.048/99, o valor das contribuições não declaradas correspondem a:

- empregados:

parte da empresa 21% do valor do salário.

parte dos segurados 8% do valor do salário.

- contribuintes individuais:

de 01/2002 a 03/2003: 20% do valor da remuneração parte da empresa; a partir de 04/2003:31% do valor da remuneração sendo a parte da empresa 20% e a dos segurados 11% até, o limite máximo mensal;

-serviço prestado por cooperados por intermédio de Cooperativa de Trabalho de Serviços Médicos (UNIMED):

15% sobre o valor do serviço contido na fatura que corresponde a 30% do valor bruto da Nota Fiscal.

- aquisição de produto rural diretamente de produtor rural pessoa física: 2,1% do valor da Nota Fiscal de compra.

Na planilha constante do Anexo I estão discriminados, mensalmente, os valores das multas calculadas desta forma.

Assim, aplicamos a multa no valor total de R\$ 280.080,18 (Duzentos e oitenta mil, e oitenta e reais e dezoito centavos), considerando-se que a mesma ultrapassou o limite mensal somente nas competências 10/2002, 12/2002, 13/2002, 13/2003 e 13/2004 e que a empresa sanou a falta nas competências de 10/2002, 12/2002, 13/2002, 13/2003 e 13/2004 tendo sido a multa atenuada em 50% nestas competências, conforme determina o inciso V do artigo 292 do RPS.

Neste AI não se aplica a circunstância agravante.

O acórdão recorrido foi assim ementado:

**CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. ENTREGA DE GFIP COM DADOS Nik0 CORRESPONDENTES AOS FATOS GERADORES DE TODAS AS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DECADÊNCIA. OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS.**

Inocorrência. Por se tratar de autuação relativa ao descumprimento de obrigações acessórias, a regra a ser aplicada é a do art. 173, I do CTN.

#### DETERMINAÇÃO DA MULTA APLICÁVEL (ADVENTO DA LEI 11.941/2009).

Auto-de-infração lavrado sob a égide da Lei 8.212/1991 e do Decreto 3.048/1999, antes da edição da Medida Provisória 449/2008 (convertida na Lei 11.941/2009) e do Decreto 6.727/2009 (que revogou o art. 291 do Decreto 3.048/1999). Em face das disposições do art. 106 do CTN, a multa aplicável deverá resultar do cotejo dos valores obtidos com aplicação da legislação vigente na época da lavratura do auto e os obtidos com aplicação da nova sistemática introduzida pela Medida Provisória 449/2008.

#### RETIFICAÇÃO DO LANÇAMENTO.

Apuradas diferenças de valores lançados, impõe-se a retificação de ofício do lançamento.

#### DATA DO LANÇAMENTO.

A data do lançamento é determinada quando da notificação do contribuinte. Eventual diligência não pode ser tida como novo lançamento, para efeito de se considerar a nova data da ciência do contribuinte, em relação a informações e documentos trazidos aos autos pelo auditor-fiscal notificante.

Interposto Recurso Voluntário em que se sustenta, em síntese:

- (i) A ocorrência da decadência, posto que aplicável a regra de contagem do art. 150, §4º do CTN e o prazo decadencial é de 5 anos;
- (ii) Que as contribuições previdenciárias têm natureza tributária, estando sujeitas ao lançamento por homologação;
- (iii) Que houve a retificação do auto (inicialmente lavrado em 20/12/2007, teria sido retificado e novamente apresentado à Recorrente em 26/01/2009), com consequente novo lançamento, o que gerou a decadência;
- (iv) A nulidade do Auto de Infração em virtude da extensão da fiscalização, sem fundamento de validade;
- (v) O dever de aplicar multa mais benéfica, pelo que deve ser aplicado o art. 32-A da Lei 8.212/91;
- (vi) A constitucionalidade da multa aplicada;
- (vii) Pede a suspensão do presente feito até o julgamento definitivo do Auto de Infração referente à obrigação principal.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Letícia Lacerda de Castro, Relator.

Conheço do recurso, porquanto presentes os requisitos de admissibilidade.

Deixo de conhecer das alegações de constitucionalidade da multa, com fundamento na Súmula CARF nº 02.

Inicialmente, enfrento a tese da Recorrente de que estaria decaída a obrigação tributária. Com efeito, a matéria encontra-se sumulada perante o CARF (Súmula nº 148), no

sentido de que tratando-se de multa por descumprimento de obrigação acessória previdenciária, a aferição da decadência tem sempre como base o art. 173, I, do CTN, ainda que se verifique pagamento antecipado da obrigação principal correlata ou esta tenha sido fulminada pela decadência com base no art. 150, § 4o, do CTN.

No presente caso, a Recorrente foi notificada do lançamento fiscal em 20/12/2007 (fl. 1), tendo a autuação compreendido as competências de janeiro de 2002 a dezembro de 2004. Portanto, aplicando-se a regra de contagem do prazo decadencial do art. 173, I do CTN, tem-se que inexiste a incidência do instituto da decadência.

Sustenta, ainda, que deveria constar janeiro de 2009 como data da lavratura do Auto de Infração – data em que lhe apresentado o Auto de Infração, com alterações -, para efeito de contagem do prazo decadencial. Assim, entende que se trata de uma nova notificação de lançamento.

Com efeito, conforme exposto no acórdão recorrido, “*a circunstância de ter sido o julgamento convertido em diligência não representa, nem de qualquer forma caracteriza a decisão pela improcedência ou nulidade do lançamento fiscal, mas tão somente constituiu medida necessária ao seu aperfeiçoamento, para assegurar a exatidão dos cálculos realizados, mediante retificação dos valores considerados (se e quando necessária) e/ou solicitação de prestação das informações e esclarecimentos complementares, eventualmente necessários*” (fl. 372).

A notificação de lançamento se deu em 20/12/2007, sendo que a interrupção de qualquer prazo decadencial se dá com a “*notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento*”, nos termos do art. 173, parágrafo único. Portanto, não procede a tese da Recorrente.

Também inexiste ilegalidade do Auto de Infração, diante da extensão do período de fiscalização constante no MPF, que inicialmente abrangia as competências de 01/2002 a 12/2004, sendo que, não obstante a fiscalização estivesse vinculada a este período, os dois MPF complementares, posteriormente expedidos, faziam referência às competências 01/2002 a 12/2007.

Inexiste proibição para a extensão do período fiscalizado, no contexto da fiscalização tributária, exigindo-se, como no caso o for, a expedição do Mandado de Procedimento Fiscal, a ciência ao contribuinte do objeto e abrangência da ação, bem como a fixação de prazo para a sua execução, podendo esse, inclusive, ser prorrogado. No caso, tão logo houvera a fiscalização em períodos não abrangidos no MPF expedido, novo mandado o fizera, conforme demonstrado pela própria Recorrente. Portanto, inexiste a nulidade sustentada pela Recorrente.

Quanto à pretensão da Recorrente de que lhe fosse aplicada multa mais benéfica, observo que o acórdão recorrido já decidiu acerca da aplicação do cálculo da multa mais benéfica ao contribuinte. Confira-se:

Registre-se, por oportuno, que, após a realização do lançamento fiscal ocorreram mudanças na legislação que estabelece a sistemática de determinação da multa: a Lei 11.491, de 27/05/2009 (resultante da conversão da Medida Provisória 449, de 03/12/2008), promoveu alterações da Lei 8.212/1991, revogou as disposições dos arts. 32 e 35 e introduziu os arts. 32-A e 35-A.

O art. 32-A estabeleceu novas regras para determinação da multa, na hipótese de recolhimento das contribuições previdenciárias, sem o cumprimento das obrigações acessórias correspondentes As declarações em GFIP.

O art. 35-A, por seu turno, estabeleceu novas regras para cálculo da multa, com a aplicação do art. 44 da Lei 9.430/1996, no caso de simultânea falta de recolhimento das contribuições previdenciárias e descumprimento de obrigações tributárias acessórias relativas às declarações em GFIP. Nestas hipóteses a multa aplicável passou a ser a "de ofício", exigível no lançamento do crédito tributário relativo à obrigação principal.

Na auditoria-fiscal, da qual resultou o lançamento em análise, consta que foram também realizados lançamentos fiscais para constituir créditos relativos à obrigação principal, na forma de Lançamento de Débito Confessado — LCD (DEBCAD 37.037.288-3).

Assim, a seguinte questão se apresenta: considerando a concomitância de lançamentos fiscais na mesma auditoria-fiscal, relativos às obrigações principais e acessórias (declarações em GFIP), como escolher o critério de fixação de multa aplicável? A multa deve ser determinada de acordo com a legislação que tinha vigência à época dos lançamentos ou de acordo com a legislação vigente?

A resposta deve levar em conta as regras pertinentes à aplicação da legislação tributária, em geral. E, por isso, devemos nos valer das disposições estatuídas pelo CTN, quais sejam:

*Art. 105. A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido inicio mas não esteja completa nos termos do artigo 116.*

*Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:*

*II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:*

*c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.*

Para dar cumprimento às disposições do art. 106 do CTN (determinação da pena menos severa ao contribuinte) e necessário levar em conta a ocasião em que se der a efetiva quitação do crédito tributário relativo à obrigação principal, comparando-se o montante da multa assim obtido (multa de mora somada com as multas pelo descumprimento das obrigações acessórias, segundo as redações anteriores dos arts. 32 e 35 da Lei 8.212/1991) com aquele determinado pela incidência da multa de ofício (aplicação do art. 35-A da mesma Lei, segundo a nova redação determinada pela Medida Provisória 449/2008).

Diante dessas circunstâncias e, considerando a presente etapa do contencioso administrativo, não é possível, neste momento, determinar qual a multa mais benéfica ao contribuinte. Portanto, deverão ser comparados, na ocasião oportuna (em caso de eventual pagamento), os montantes das multas resultantes da aplicação das sistemáticas revogadas dos arts. 32 e 35 da Lei 8.212/1991 e as introduzidas pela Medida Provisória 449/2008, considerando-se os respectivos processos conexos lavrados na mesma auditoria fiscal.

Portanto, caso é de se aplicar a retroatividade benigna – consoante já decidido no acórdão recorrido.

Por fim, não merece acolhida o pedido de suspensão do presente feito, até julgamento definitivo do procedimento administrativo que cuida a obrigação principal.

A obrigação acessória é autônoma e independente da ocorrência do fato gerador da obrigação principal. Nesse sentido, é a leitura dos arts. 113 e 115 do Código Tributário Nacional - CTN que estabeleceu a distinção entre as obrigações ditas principais e aquelas definidas como acessórias. Enquanto as obrigações principais têm relação direta com o fato gerador tributo, as acessórias têm por objeto prestações positivas ou negativas, previstas na legislação tributária, voltadas ao interesse da arrecadação ou da fiscalização, sendo independentes entre si. Confira-se:

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.

Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

A esses dispositivos soma-se o artigo 293 do Regulamento da Previdência Social:

Art. 293. Constatada a ocorrência de infração a dispositivo deste Regulamento, a fiscalização do Instituto Nacional do Seguro Social lavrará, de imediatamente, auto de infração com discriminação clara e precisa da infração e das circunstâncias em que foi praticada, dispositivo legal infringido e a penalidade aplicada e os critérios de sua graduação, indicando local, data, hora de sua lavratura, observadas as normas fixadas pelos órgãos competentes.

Portanto, afigura-se legítimo o lançamento da obrigação acessória, independente do deslinde definitivo do lançamento pela obrigação principal, não merecendo acolhida o aludido pedido de suspensão do feito.

Ante ao exposto, conheço parcialmente do recurso, deixando de conhecer das alegações de constitucionalidade e, na parte conhecida, voto por afastar a decadência e negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Letícia Lacerda de Castro