



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



**Processo nº** 16327.001168/2010-70  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2101-002.817 – 2ª Seção de Julgamento / 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 4 de junho de 2024  
**Recorrente** CREDIT SUISSE (BRASIL) S.A. CORRETORA DE TÍTULOS E VALORES MOBILIARIOS  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2017

REGIMENTO INTERNO DO CARF - PORTARIA MF Nº 1.634, DE 21/12/2023  
- APLICAÇÃO DO ART. 114, § 12, INCISO I

Quando o Contribuinte não inova nas suas razões já apresentadas em sede de impugnação, as quais foram claramente analisadas pela decisão recorrida, esta pode ser transcrita e ratificada.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. MULTA POR ENTREGA DAS GFIP - SEM INFORMAR FATO GERADOR DE CONTRIBUIÇÕES .PROCESSO REFLEXO

O processo reflexo segue a mesma sorte do processo principal. Se, no processo principal, houve redução da base de cálculo da contribuição, também será reduzida a multa do processo reflexo que trata da aplicação da multa

PENALIDADE TRIBUTÁRIA. MULTA. EXCLUSÃO. LEI Nº 14.689, DE 2023.

Conforme dispõe o § 9º-A, artigo 25, do Decreto 70.235/72, incluído pela Lei nº 14.689/2023, ficam excluídas as multas e cancelada a representação fiscal para os fins penais de que trata o art. 83 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, na hipótese de julgamento de processo administrativo fiscal resolvido favoravelmente à Fazenda Pública pelo voto de qualidade.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao Recurso Voluntário, em razão de fato superveniente para aplicar o disposto no § 9º-A, artigo 25, do Decreto 70.235/72, incluído pela Lei nº 14.689/2023, para cancelar a atuação.

(documento assinado digitalmente)

Antonio Savio Nastuleles - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Cleber Ferreira Nunes Leite – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Cleber Ferreira Nunes Leite, Wesley Rocha, Ana Carolina da Silva Barbosa, Antonio Savio Nastureles (Presidente)

## Relatório

Por bem retratar os fatos ocorridos desde a constituição do crédito tributário por meio do lançamento até sua impugnação, adoto e reproduzo o relatório da decisão ora recorrida (fls. 178/191):

1. Trata-se de Auto de Infração – AI DEBCAD n.º 37.271.721-7, lavrado contra a empresa acima identificada, por violação ao artigo 32, inciso IV e parágrafos 3º e 5º, da Lei n.º 8.212/91, na redação dada pela Lei n.º 9.528/97, por entrega das GFIP - Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social tendo deixado de informar fato gerador de contribuições previdenciárias, no período de 01 e 10/2005; 01 e 10/2006; 01 e 10/2007, conforme o Termo de Verificação da Infração, de fls. 10/15.

1.1. Os valores não informados em GFIP dizem respeito à Participação nos Lucros de Empregados, conforme demonstrado em planilha anexa, fls. 16.

1.2. O AI em apreço perfez o montante de R\$ 16.929,48 (dezesesseis mil e novecentos e vinte e nove reais e quarenta e oito centavos), fls. 3.

2. Ademais, o Termo de Verificação da Aplicação da Multa, fls. 14/5, complementado pela referida tabela de fls. 16, informa como foi calculada a multa aplicada no montante de R\$ 11.286,32 (onze mil e duzentos e oitenta e seis reais e trinta e dois centavos).

2.1. Do conjunto de informações extrai-se, ainda, que, em respeito ao previsto no art. 32, § 4º, da Lei n.º 8.212/91, o limite máximo por competência correspondeu a 2 (duas) vezes o valor mínimo, em virtude de a quantidade de segurados vinculados à empresa no período ter variado entre 16 a 50 (item '5' do Termo de Verificação da Infração, fls. 12).

2.2. Ademais, é demonstrado o valor mínimo da multa aplicada, atualizado pela Portaria Interministerial MPS/MF n.º 350, de 30/12/2009, correspondendo, por competência, na data da lavratura, a R\$ 1.410,79 (um mil e quatrocentos e dez reais e setenta e nove centavos).

2.3. Adicionalmente, em virtude da superveniência da Lei n.º 11.941/09, a Autoridade Autuante, por intermédio da planilha de fls. 16, demonstra a multa aplicada a cada competência na qual se verificou a ocorrência de infração, conforme a legislação aplicável (do fato gerador ou a atual), em observância ao preceituado no art. 106, II, 'c', do CTN.

2.4. Por fim, insta observar que, no momento da Autuação, a legislação vigente ao tempo dos fatos geradores reclamados revelou-se mais benéfica, no tocante a todas as competências, não dando azo, assim, a aventada retroação benéfica.

DA IMPUGNAÇÃO

3. Dentro do prazo regulamentar (conforme fls. 85), a empresa impugnou o lançamento, por meio do instrumento de fls. 46/56, acompanhado dos documentos de fls. 57/83 (cópia dos documentos dos patronos, procuração, Atas de Assembleias Gerais Ordinárias e Extraordinárias de 30/04/2010, 30/04/2009), alegando, em síntese, os argumentos que se seguem:

3.1. Os créditos principais foram constituídos por intermédio dos Autos de Infração n.º 37.271.722-5 e 37.271.723-3, contra os quais foram apresentadas as correspondentes impugnações sob os seguintes fundamentos:

a) a Fiscalização decaiu do direito de exigir contribuições relativas ao período de janeiro de 2005;

b) os pagamentos de PLR foram efetuados em conformidade com a Lei n.º 10.101/00 e com os Acordos de PLR celebrados nos termos do art. 2º, I, da referida lei;

c) os AI exigem contribuições sobre ganhos eventuais;

d) a multa de mora deve ser excluída do valor do crédito tributário do AI.

3.2. Assim, não estando a PLR paga aos empregados da Impugnante sujeita à incidência das Contribuições é descabida a multa exigida no AI em tela, vez que não havia razão para declarar tais no mencionado documento.

3.3. Em virtude da conexão do processo em epígrafe com aqueles decorrentes dos autos de infração n.º 37.271.722-5 e n.º 37.271.723-3, requer todos seja julgados conjuntamente.

3.4. Entende que, independente do mérito da questão, a exigência da multa lançada no AI seria indevida.

3.5. A Fiscalização imputa à Impugnante a prática das seguintes infrações: de um lado, a falta de recolhimento de contribuições (obrigação principal) e, de outro, a falta de declaração dos respectivos fatos geradores (obrigação acessória).

3.6. Ademais, os créditos tributários decorrentes das obrigações principais já estão acrescidos de multas, razão pela qual entende que a multa decorrente da obrigação acessória deveria ser absorvida por aquela, mais gravosa, vez que um fato é incidível do outro, não sendo razoável, pois, dupla penalização.

3.7. Trata-se da aplicação do princípio da consunção ou absorção. Colaciona jurisprudência administrativa.

3.8. Ademais, ainda que a multa exigida pelo AI fosse devida, seu valor deveria ser retificado, vez que, em virtude da superveniência da Lei n.º 11.941/09, foi revogado o § 5º do art. 32, da Lei n.º 8.212/91, tendo sido incluído o art. 32-A na citada lei, que prevê penalidade mais branda à infração em tela. Por força da previsão constante no art. 106, II, 'c', do CTN, deverá ser aplicada a previsão conforme a redação atual.

3.9. Pelo exposto, a Impugnante pede e espera que o AI seja integralmente cancelado ou, senão, que a multa lançada seja reduzida para o valor de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações supostamente omitidas, observado o limite mínimo de R\$ 500,00.

#### DA NECESSIDADE DE DILIGÊNCIA FISCAL

4. Às fls. 95/7, encontra-se o Despacho n.º 30, de 17/10/2011, da 13ª Turma da então DRJ/SP1, que, em virtude de equívocos materiais verificados no Auto de Infração em tela e, ainda, remissão legislativa referente à penalidade aplicada, entendeu pela

imprescindibilidade da realização de diligência fiscal a fim de sanar os equívocos e providenciar as adequações necessárias.

#### DA RESPOSTA À DILIGÊNCIA FISCAL

5. Em resposta à diligência solicitada, encontra-se às fls. 99 Demonstrativo Consolidado do Crédito Tributário do Processo com o valor complementar do crédito tributário em tela e, em adição, às fls. 105/9, consta o Termo de Verificação da Infração – Debcad n.º 37.355.964-0, parte integrante do Processo n.º 16327.001168/2010-70.

5.1. Assim, restou consignado no referido termo que o valor correto do presente crédito corresponde a R\$ 16.929,48 (dezesseis mil e novecentos e vinte e nove reais e quarenta e oito centavos).

5.2. Ademais, em virtude da Portaria Interministerial MPS/MF n.º 333, de 29/06/2010, vigente ao tempo do lançamento em apreço, o valor que deveria ter sido lançado corresponderia a R\$ 17.181,48 (dezesete mil e cento e oitenta e um reais e quarenta e oito centavos).

5.3. Em consequência, tendo por supedâneo o quanto previsto no art. 41

do Decreto n.º 7.574/11, foi lavrado Auto de Infração de Descumprimento de obrigação acessória de forma a complementar o lançamento original.

5.4. Os cálculos demonstrativos do lançamento complementar constam as fls. 109.

5.5. Do referido relatório a empresa foi cientificada na pessoa de preposto, em 19/03/2013.

#### DA MANIFESTAÇÃO DA AUTUADA PÓS DILIGÊNCIA

6. Às fls. 148/157, a Autuada manifesta-se novamente, em tempo, nos autos para, em síntese e após resumir os fatos transcorridos, arguir o que segue.

6.1. A revisão procedida no Auto de Infração n.º 37.271.721-7 correspondeu a um novo lançamento que pretendeu sanar o equívoco cometido pelo lançamento originário.

6.2. Em adição, articula que o crédito tributário consubstanciado no presente processo apenas se aperfeiçoou após a revisão do lançamento originário, mediante a lavratura do Auto Complementar.

6.3. Ainda, suscitando a previsão contida no art. 149 do CTN, conclui que o prazo para revisão do lançamento é o mesmo prazo para a constituição do crédito tributário. Colaciona jurisprudência administrativa.

6.4. Do que expõe, conclui que tendo o lançamento sido concluído em 19.03.2013, a totalidade do crédito tributário exigido está extinto pela decadência, com fundamento em qualquer das previsões atinentes a prazo fatal para lançamento previstas no CTN.

6.5. Lado outro, articulando, inclusive, posicionamento adotado pela Câmara Superior do CARF acerca da multa introduzida pela Lei n.º 11.941/09, a partir do qual o art. 32, IV, § 5º, da Lei n.º 8.212/91 com aquela atualmente prevista no art. 32-A da mesma lei, entende que o valor total das multas exigidas não pode superar o montante de R\$ 500,00, por competência.

6.6. Do discorrido, pede e espera que o AI em tela, com a sua complementação, seja integralmente cancelado.

A decisão de primeira instância, por unanimidade, manteve parcialmente o lançamento do crédito tributário em litígio, encontrando-se assim ementada:

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/10/2007

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

Apresentar a empresa GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias constitui infração a lei.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/10/2007

**DECADÊNCIA. OCORRÊNCIA PARCIAL.**

Obrigações acessórias previdenciárias decaem no prazo previsto no artigo 173, inciso I, do CTN, pois, não há que se falar em antecipação de pagamento para as mesmas.

**LEGISLAÇÃO SUPERVENIENTE. ALTERAÇÃO NOS CÁLCULOS E LIMITES DA MULTA. APLICAÇÃO DA NORMA MAIS BENÉFICA.**

Tratando-se de ato não definitivamente julgado, a Administração deve aplicar a lei nova a ato ou fato pretérito quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática, assim observando, quando da aplicação das alterações na legislação tributária referente às penalidades, a norma mais benéfica ao contribuinte (art. 106, II, “c”, do CTN).

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Cientificado da decisão de primeira instância em 06/09/2013, o sujeito passivo interpôs, em 27/09/2013, Recurso Voluntário, alegando a improcedência da decisão recorrida, sustentando, em apertada síntese, que:

a) a multa exigida no auto de infração originário deve ser cancelada, pois a RECORRENTE não omitiu fatos geradores em GFIPs

b) Ainda que a multa exigida pelo auto de infração originário (37.271.721-7) não seja cancelada, o que se admite somente para fins de argumentação, seu valor deve ficar limitado a R\$ 20,00 para cada grupo de 10 informações supostamente omitidas, observado o valor mínimo de R\$ 500,00, por mês.

É o Relatório

**Voto**

Conselheiro Cleber Ferreira Nunes Leite, Relator.

O litígio recai sobre multa por violação ao artigo 32, inciso IV e parágrafos 3º e 5º, da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 9.528/97, por entrega das GFIP Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social tendo deixado de informar fato gerador de contribuições previdenciárias, no período de 01 e 10/2005; 01 e 10/2006; 01 e 10/2007

Insurge-se, o Recorrente contra decisão da DRJ que considerou a impugnação procedente apenas parcialmente para reconhecer a decadência de parte das contribuições do período fiscalizado

Tendo em vista que o recorrente trouxe em sua peça recursal basicamente os mesmos argumentos deduzidos na impugnação, nos termos ART. 114, § 12, INCISO I do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF Nº 1.634, DE 21/12/2023, reproduzo no presente voto a decisão de 1ª instância com a qual concordo e que adoto:

7. Tendo sido a Impugnação apresentada com a observância do prazo e requisitos estipulados nos art. 15 e 16 do Decreto nº 70.235/72, dela toma-se conhecimento.

7.1. Cumpre enfatizar, ainda, que o Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil cumpriu estritamente as disposições legais vigentes, cabendo ressaltar que se trata de procedimento de natureza indeclinável, dado o caráter vinculado e obrigatório da atividade administrativa do lançamento, nos termos do artigo 142, parágrafo único do Código Tributário Nacional e, também, nos termos dos artigos 2º e 3º da Lei nº 11.457 de 16 de março de 2007, que dispõem sobre a competência de fiscalizar as contribuições sociais previdenciárias e as devidas a terceiros, não cabendo qualquer discricionariedade à autoridade administrativa.

7.2. A Impugnante foi autuada, por meio do AI em apreço, por entrega das GFIP - Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social com dados não correspondentes de todas as contribuições previdenciárias, no período de 01 e 10/2005; 01 e 10/2006; 01 e 10/2007, conforme o Termo de Verificação da Infração, de fls. 10/5. Tal fato constituía infração ao artigo 32, inciso IV e § 5º da Lei nº 8.212/91.

7.3. No tocante à aplicação da multa, foi observado, especificamente, o § 5º do supracitado artigo 32 da Lei nº 8.212/91, complementado pelo previsto no art. 284, II, do RPS, ambos vigentes ao tempo da infração.

7.4. O limite do valor da multa aplicada, por competência, foi obtido em função do número de segurados da empresa, nos termos do art. 32, § 4º da Lei nº 8.212/91, que nos períodos autuados variou entre 16 a 50 segurados, razão pela qual correspondeu a 2 (duas) vezes o valor mínimo.

7.5. O valor mínimo da multa aplicada definido no art. 92 da Lei nº 8.212/91 foi atualizado pela Portaria Interministerial MPS/MF nº 333, de 29/06/2010, correspondendo, por competência, na data da lavratura, a R\$ 1.431,79 (um mil e quatrocentos e trinta e um reais e setenta e nove centavos).

7.6. Ademais, em observância à retroação benéfica prevista no art. 106, II, 'c', do CTN, a Autoridade Fiscal demonstra, por meio de planilha (fls. 16), a comparação entre a legislação vigente ao tempo dos fatos geradores e a atual, restando demonstrado que não há que se cogitar, no caso em tela, acerca da referida retroação, vez que não se revelou mais benéfica.

7.7. Desta sorte, da análise do conjunto de informações constante do processo, constata-se que a multa constante na folha de rosto do AI em apreço, fls. 03, aplicada no

valor total de R\$ 16.929,48 (dezesesseis mil e novecentos e vinte e nove reais e quarenta e oito centavos) não estava em plena conformidade com os dispositivos legais de regência.

7.8. Em consequência, na data de 19/03/2013, consoante Demonstrativo Consolidado do Crédito Tributário do Processo, fls. 99, e o Termo de Verificação da Infração – Debcad n.º 37.355.964-0, fls. 105/9, a Autoridade Fiscal, em cumprimento à Diligência Fiscal solicitada, com amparo no art. 41 do Decreto n.º 7.574/11, efetuou lançamento complementar (R\$ 252,00), para que o crédito em epígrafe passasse a perfazer o montante de R\$ 17.181,48 (dezesete mil e cento e oitenta e um reais e quarenta e oito centavos) em respeito à moldura legislativa aplicável.

7.9. Por fim, ainda ab initio, cumpre ressaltar que as matérias não expressamente questionadas não serão objeto de análise, vez que não se tornaram controvertidas, nos termos do artigo 17 do Decreto nº 70.235/72, na redação dada pela Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, aplicável às contribuições previdenciárias a partir do dia 01 de abril de 2008, nos termos do artigo 25 da Lei nº 11.457.

Convalidação do Ato Administrativo do Lançamento. Possibilidade.

8. No transcorrer do Processo Administrativo Fiscal referente ao processo sub examine foram constatados inexactidões materiais nos documentos informativos do lançamento original, referentes a erros de escrita (transcrição de valores) e, ainda, equívoco quanto à remissão legislativa referente à penalidade aplicada, razão pela qual determinou-se a realização de diligência fiscal para as providências que se fizessem necessárias.

8.1. Em consequência, consoante tratado alhures, com esteio no permissivo vaticinado no art. 18, § 3º, do Decreto n.º 70.235/72, regulado pelo no art. 41 do Decreto n.º 7.574/11, foi efetuado lançamento complementar e sanadas demais irregularidades apontadas.

8.2. Desta sorte, restou convalidado e agravado o ato administrativo inaugural.

8.3. No tocante à possibilidade de alteração dos atos administrativos, é de relevância mencionar o que entende Amílcar de Araújo Falcão:

... o controle administrativo possui maior amplitude do que o controle judicial porque, em princípio, admite o reexame do ato não apenas sob o aspecto da legalidade, mas também sob o mérito. Ademais, comporta o controle administrativo a reformatio in pejus e a deliberação sobre aspectos não suscitados previamente, salvo os casos de esgotamento do exercício da competência.

8.4. Lado outro, insta registrar o pensamento de Sergio André Rocha que, ao comentar a adequação do lançamento às normas de regência, assim escreve:

Quando há um descompasso entre as disposições legais e o ato praticado no processo, tem-se um caso de invalidade do aludido ato, desde que tal discrepância não seja tal que não se possa reconhecer sequer sua existência.

Entretanto, é possível que, mesmo destoando do molde legal, o ato processual tenha alcançado as finalidades a que se destinava, a ninguém aproveitando a sua anulação.

8.5. Pelo exposto, é de se entender como possível e conforme o ordenamento, ainda que não desejável, alterações no crédito tributário no decorrer da sua constituição definitiva e após o ato de lançamento. Assim, correções efetuadas no crédito tributário no transcurso do processo administrativo fiscal, mormente quando, por resultado, sobrevenha estrita observância à verdade material, à legalidade e à ampla defesa, tem como resultado crédito tributário recrudescido em sua higidez.

8.6. Ainda, faz-se de grande valia a visão de Hamilton Fernando Castardo, donde extrai-se:

“Os fatos devidamente descritos no auto de infração indicam o enquadramento legal, pois nesse momento há subsunção do caso concreto à norma abstrata, fazendo-se obrigatório o necessário cotejo da previsão legal ao descrito. (...).

Apresentando-se com alguma falha não induz, necessariamente, à nulidade do ato, pois os fatos são supremos e se devidamente claros prevalecem como legítimos à exigência lavrada.”

8.7. Ademais, é de se repisar que tudo o quanto expendido é válido desde que sejam observados, inafastavelmente, o contraditório e a ampla defesa do contribuinte.

Nesse sentido, registre-se o posicionamento de Neder:

Ressalte-se, ainda, que para aditar ou retificar o lançamento, a autoridade administrativa deverá respeitar o princípio do contraditório, franqueando a oportunidade de o contribuinte conhecer e rebater o ato revisado de forma a não produzir desigualdade das partes. Logo, no caso de agravamento, deverá ser aberto o prazo para que uma nova impugnação seja apresentada.

8.8. Assim, do quanto expendido, levando-se em consideração que a Autoridade Fiscal, no Termo de Verificação da Infração – Decad nº 37.355.964-0, fls. 105/9, bem consignou os esclarecimentos necessários para o perfeito entendimento do quanto lançado e, tendo em vista que da convalidação/agravamento do ato administrativo observou-se o contraditório e a ampla defesa do sujeito passivo, é de se considerar o ato administrativo como apto a produzir os seus efeitos.

Da Decadência. Ocorrência Parcial. Lançamento Complementar.

9. No tocante à questão da decadência tributária, articula a Defendente que o hostilizado crédito tributário teria se aperfeiçoado, apenas, após a revisão do lançamento originário, mediante a lavratura do Auto Complementar.

9.1. Em adição, apoiando-se no art. 149 do CTN, sustenta que o prazo para revisão do lançamento é o mesmo prazo para a constituição do crédito tributário e, desta sorte, vez que o lançamento foi concluído em 19/03/2013, a totalidade do crédito tributário exigido estaria extinto pela decadência.

9.2. No entanto, importa, ab initio, pontuar que o lançamento tributário considera-se aperfeiçoado com a ciência do sujeito passivo, consoante pensamento expressado por Neder:

A constituição do crédito pelo lançamento inicia-se com a verificação da ocorrência do fato gerador e se completa com a intimação do sujeito passivo do ato de lançamento. A partir da ciência do contribuinte, instaura-se o processo fiscal, embora não necessariamente o processo contencioso fiscal, eis que o sujeito passivo poderá solucionar a questão pelo pagamento do valor exigido, caso concorde com a apuração dos fatos.

9.3. Destarte, a convalidação do crédito tributário em tela não teve o condão de “desconstituir” o lançamento originalmente efetuado mas, tão somente saneá-lo quanto aos equívocos constatados.

9.4. Já no tocante à complementação do Auto de Infração original, trata-se, consoante salientado pela própria Impugnante, de verdadeiro novo lançamento que, por seu turno, aperfeiçoou-se com a ciência da Insurgente em 19/03/2013.

9.5. Do brevemente exposto, a análise quanto ao tema em tela há de se dar de forma cindida e diferenciada quanto ao lançamento originalmente efetuado e convalidado e no atinente ao lançamento complementar.

9.6. Destarte, sendo consabido que no tocante a obrigações acessórias não há que se falar em lançamento por homologação, a aplicação do prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I, do CTN, mostra-se o único adequado para ser aplicado às obrigações acessórias.

9.7. Em suma e conclusão, revela-se imperioso entender que, no tocante ao crédito tributário inaugural, cientificado à Defendente em 01/09/2010, fls. 03, não há de ser cogitada a ocorrência da decadência tributária tendo em vista que a competência inicial do Auto de Infração em testilha é 01/2005, a Fazenda Pública poderia constituir o respectivo crédito tributário no período de 01/01/2006 a 31/12/2010, correspondente aos 5 anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

9.8. De outra banda, na mesma esteira de raciocínio, vez que o lançamento complementar – novo lançamento (DEBCAD nº37.355.964-0), foi cientificado à Defendente em 19/03/2013, exsurge como indeclinável que se operou a decadência tributária atinente às diferenças complementares lançadas em todas as competências abarcadas pelo AI em epígrafe (jan/05, out/05, jan/06, out/06, jan/07 e out/07), tendo em vista que o respectivo lançamento foi formalizado fora do lustro legalmente previsto.

#### Da Existência de Prejudicialidade

10. Tendo sido suscitada pela Impugnante a existência de prejudicialidade entre os processos referentes aos AI - DEBCAD nº 37.271.722-5 (PA nº 16327.001169/2010-14 – Quota Patronal) e 37.271.723-3 (PA nº 16327.001170/2010-49 – OEF) e o AI subexamine, cumpre reconhecê-la, contudo, somente com relação ao primeiro.

10.1. Com efeito, cumpre ressaltar que a 13ª Turma da DRJ/SP1, através do Acórdão nº 16-34.176, de 11/10/2011, afastou as alegações de Direito suscitadas pela Impugnante quanto às obrigações tributárias principais consubstanciadas no referido AI e julgou procedente, integralmente, o respectivo crédito tributário lançado.

10.2. Por via transversa, qualquer desconfiância que pudesse ser lançada sobre o AI em epígrafe quanto ao mérito restou indubitavelmente afastada a partir do referido julgamento administrativo, haja vista que o lançamento referente à obrigação acessória inadimplida, ora em discussão, teve seu esteio nos fatos geradores ensejadores daquela lavratura.

#### Da Consunção

11. Ademais, pugna a Impugnante pela aplicação do princípio da consunção ou absorção, entre a multa aplicada quando do lançamento do crédito decorrente da obrigação tributária principal (consectário legal) e a multa cobrada por meio do AI em apreço (multa por obrigação acessória não cumprida).

11.1. Contudo, não é despciendo lembrar que, em decorrência da relação

jurídica existente entre o contribuinte e o Fisco, o Código Tributário Nacional, em seu art. 113, abaixo transcrito, prevê duas espécies de obrigações tributárias: uma denominada principal, outra denominada acessória.

“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 decorrente 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”.

11.2. A obrigação principal consiste no dever de pagar tributo ou penalidade pecuniária e surge com a ocorrência do fato gerador. Trata-se de uma obrigação de dar, consistente na entrega de dinheiro ao Fisco.

11.3. A obrigação acessória surge do descumprimento de dever instrumental a cargo do sujeito passivo, consistindo numa prestação positiva (fazer), que não seja o recolhimento do tributo, ou negativa (não fazer). O atendimento às obrigações acessórias objetiva dar meios ao Fisco para investigar e controlar o recolhimento dos tributos (obrigação principal), tendo, desta sorte e conforme previsto, caráter instrumental.

11.4. A obrigação tributária principal decorre da lei, ao passo que a obrigação tributária acessória decorre da legislação tributária.

11.5. O descumprimento da obrigação tributária principal (obrigação de dar/pagar) e, bem assim, o descumprimento de obrigação acessória (obrigação de fazer/não fazer) impõem ao Fisco o poder/dever de lavrar o Auto de Infração. Contudo, no segundo caso, a penalidade pecuniária exigida em troca do dever inadimplido converte-se em obrigação principal, na forma do § 3º do art. 113 do CTN.

11.6. Aliando-se ao exposto, temos no art. 115 do CTN a previsão do fato gerador da obrigação acessória:

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.

11.7. Sem embargos, no caso em comento, a atuação advém do descumprimento de obrigação acessória (dever de informação em GFIP) – que decorre diretamente da legislação no interesse da administração tributária (fiscalização e arrecadação), viabilizando a atuação fiscalizadora da Administração.

11.8. Ademais, grosso modo e em apertada síntese, o princípio da consunção, próprio do âmbito penal, encerra a idéia de que um crime, menos gravoso, constituindo-se em meio necessário ou fase (etapa) de preparação ou execução de outro crime, mais gravoso, em caso de consumação de ambos, deve ser absorvido pelo último. Tal princípio objetiva evitar o bis in idem.

11.9. Desta sorte, diante do já exposto, não há espaço para cogitar-se da aplicação de indigitado princípio no caso em tela, vez que as multas aplicadas aos AI decorrentes do procedimento fiscal em epígrafe (obrigação principal e acessória) penalizam condutas que, apesar de terem o mesmo suporte fático, decorrem de fatos jurígenos tributários inconfundíveis e independentes, não havendo relação necessária de dependência entre estes, mormente no tocante a prestar-se uma conduta como meio de preparação ou execução da outra.

11.10. Diante do exposto, não há de se cogitar acerca da possibilidade de absorção das multas em foco, consoante legislação vigente ao tempo dos fatos geradores abordados, restando, assim, desarrazoada a argumentação da Defendente neste ponto.

Da Superveniência de Nova Legislação. Retroação Benéfica.

12. Tendo em vista a superveniência da MP n.º 449/08, convertida na Lei n.º 11.941/09, há ser analisada a questão da possibilidade de retroação benéfica, consoante prevê o art. 106, II, “c” do CTN e, ademais, pugna a Impugnante pela aplicação do princípio da consunção da multa aplicada pelo AI em tela por aquela impingida ao AI referente ao crédito tributário atinente à obrigação tributária principal.

12.1. Assim, em que pese a autuação em análise ter sido devidamente lançada de acordo com a legislação vigente, época em que coexistiam isoladamente as multas decorrentes de descumprimento de obrigação principal com a multa decorrente do descumprimento de obrigação acessória, verifica-se, atualmente, nova sistemática decorrente das alterações promovidas na n.º Lei 8.212/91, por meio da Lei n.º 11.941/09, em especial nos dispositivos concernentes ao cálculo e aplicação da multa para o fundamento legal da infração objeto desta autuação.

12.2. Pela legislação vigente à época da infração, quando a falta cometida pelo contribuinte era decorrente da não declaração em GFIP concomitante ao não recolhimento das contribuições não declaradas, existiam duas consequências:

– a aplicação de uma multa pela não declaração, consubstanciada em auto de infração por descumprimento de obrigação acessória com fundamento no artigo 32, IV e § 5º, da Lei n.º 8.212/1991, na redação dada pela Lei n.º 9.528/1997 e;

– a cobrança de multa pelo descumprimento da obrigação principal no tempo oportuno, com fundamento no artigo 35 da Lei n.º 8.212/1991 com a redação da Lei n.º 9.876/1999, além do recolhimento do valor referente à própria obrigação principal.

12.3. Conforme estabelecido pela Lei n.º 11.941/09, esta combinação de infrações ficou sujeita à multa de ofício prevista no artigo 44, da Lei n.º 9.430/1996, na redação dada pela Lei n.º 11.488/2007. Ou seja, a situação descrita, que antes levava à lavratura de, no mínimo, dois autos de infração (um por descumprimento de obrigação acessória e outro levantando o quantum não recolhido com a devida multa correspondente) passou a ser abordada através de um único dispositivo, que remete à aplicação da multa de ofício.

12.4. Nestas condições, a multa prevista no art. 44, I, da referida Lei n.º 9.430/96, é única, no importe de 75% e visa apenas, de forma conjunta, tanto o não pagamento (parcial ou total) do tributo devido, quanto a não apresentação da declaração ou a declaração inexata, sem mensurar o que foi aplicado para punir apenas a obrigação acessória. Pela nova sistemática legal, as duas infrações, a saber, relativamente à obrigação principal e à obrigação acessória, são verificadas simultaneamente e, portanto, haverá a aplicação de apenas uma multa (de ofício).

12.5. Em decorrência do exposto, exsurge que a previsão atualmente constante no art. 32-A da Lei n.º 8.212/91, acrescentada pela mencionada Lei n.º 11.941/09, refere-se às chamadas “infrações isoladas”, cuja situação fática ensejadora diz respeito à conduta de não informar/informar com incorreções ou omissões a GFIP tendo havido, contudo, o regular recolhimento das contribuições previdenciárias devidas.

12.6. Feitas tais considerações iniciais, cumpre ressaltar, neste ponto, que no intuito de regular a aplicação das inovações trazidas pela citada Lei n.º 11.941/09, mormente quanto ao entendimento e comparação para fins da mencionada retroação benéfica desta, foi editada a Portaria Conjunta PGFN/RFB n.º 14, de 04/12/09, que em seu artigo 3º vaticina:

Art. 3º A análise da penalidade mais benéfica, a que se refere esta Portaria, será realizada pela comparação entre a soma dos valores das multas aplicadas nos lançamentos por descumprimento de obrigação principal, conforme o art. 35 da Lei n.º 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei n.º 11.941, de 2009, e de obrigações acessórias, conforme §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei n.º 8.212, de 1991, em sua

redação anterior à dada pela Lei n.º 11.941, de 2009, e da multa de ofício calculada na forma do art. 35-A da Lei n.º 8.212, de 1991, acrescido pela Lei n.º 11.941, de 2009.

12.7. Assim, no caso em análise, as multas mensais incluídas no Auto de Infração (AI DEBCAD n.º 37.271.721-7), referente a obrigações tributárias acessórias, deverão ser somadas às multas referentes às contribuições previdenciárias não declaradas em GFIP, incluídas nos AI DEBCAD n.º 37.271.722-5, referente a obrigações tributárias principais – quota patronal e GILRAT, para o confronto com a multa que seria aplicada em observância ao acima transcrito.

12.8. Ocorre que, de acordo com a legislação anterior, a alíquota da multa moratória incidente sobre a contribuição previdenciária não recolhida e incluída em lançamento tributário referente à obrigação principal será definida conforme a fase processual do lançamento tributário em que o pagamento é realizado. Nestes casos (especificamente relacionados à obrigação principal), o valor da multa está sujeita à data do cumprimento (recolhimento) da obrigação devida, de acordo com a graduação especificada no art. 35, incisos I, II e III, da Lei 8.212/91, vigentes ao tempo dos fatos geradores em testilha.

12.9. Dessa forma, somente no momento do pagamento é que a multa mais benéfica pode ser quantificada. Durante a atual fase do contencioso administrativo, de primeira instância, não há como se determinar de forma cabal a multa mais benéfica a ser aplicada, haja vista que o pagamento ainda não foi efetivamente postulado pelo contribuinte, de acordo com o artigo 35 da Lei n.º 8.212/91, na redação da Lei n.º 11.941/09, que estabelece que as multas de mora são apuradas no momento do pagamento, impedindo que a comparação seja realizada antes de tal advento. Em consequência, determina a citada Portaria Conjunta n.º 14:

Art. 2º No momento do pagamento ou do parcelamento do débito pelo contribuinte, o valor das multas aplicadas será analisado e os lançamentos, se necessário, serão retificados, para fins de aplicação da penalidade mais benéfica, nos termos da alínea "c" do inciso II do art. 106 da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN).

12.10. Ademais, ratifique-se, a multa do presente Auto de Infração relativo à obrigação acessória deve ser apreciada em conjunto com o crédito previdenciário supracitado (obrigação principal), sabendo-se que a comparação das multas aplicadas nesses lançamentos com a legislação atual, em observância à previsão do artigo 106 do CTN, somente poderá ser efetivada de forma definitiva quando da liquidação do crédito, sendo que até então todos os processos deverão ter prosseguimento normal.

## CONCLUSÃO

13. O presente Auto de Infração encontra-se revestido das formalidades legais, estando de acordo com a legislação de regência do assunto, consoante os artigos 2º e 3º da Lei n.º 11457/2007 e no artigo 293, caput do RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048, de 06/05/1999.

13.1. A Impugnante incorreu em infração, capitulada ao tempo da ocorrência dos fatos narrados no artigo 32, inciso IV e parágrafo 5º, da Lei n.º 8.212, de 24/07/1991, na redação da Lei n.º 9.528, de 10/12/97, e no artigo 225, inciso IV e parágrafo 4º, do Regulamento da Previdência Social – RPS aprovado pelo Decreto n.º 3.048, de 06/05/99, ao omitir informações da GFIP.

13.2. A multa foi corretamente aplicada, de acordo com os esclarecimentos e a complementação providenciada pela Autoridade Autuante, conforme previsto nos artigos 32, inciso IV e parágrafo 5º, 92 e 102 da Lei n.º 8.212/91, e nos artigos 284, inciso II, e 373 do RPS aprovado pelo Decreto n.º 3048/99.

13.3. Contudo, sendo imperioso o reconhecimento da ocorrência da decadência tributária que fulminou o lançamento complementar (R\$ 252,00) o valor do presente AI deverá ser mantido o quantum originalmente lançado (R\$ 16.929,48).

13.4. Com base no exposto, VOTO no sentido de considerar PROCEDENTE EM PARTE A IMPUGNAÇÃO e MANTER EM PARTE o CRÉDITO TRIBUTÁRIO, nos seguintes termos:

- Mantido integralmente o quanto lançado sob o DEBCAD nº 37.271.721-7;
- Exonerado integralmente o quanto lançado sob o DEBCAD nº 37.355.964-0.

13.5. Ademais, observe-se que o valor do presente crédito será mantido até o seu pagamento, momento em que a legislação mais benéfica para a determinação do valor da multa deverá ser observada, conforme fundamentado neste Voto.

#### Da superveniência da Lei nº 14689/2023

Com a superveniência da Lei 14.689/2023, deve ser feita a verificação da ocorrência da situação prevista no § 9º-A, artigo 25 do Decreto 70.235/72, incluído pela Lei nº 14.689/2023, que diz:

§ 9º-A. Ficam excluídas as multas e cancelada a representação fiscal para os fins penais de que trata o art. 83 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, na hipótese de julgamento de processo administrativo fiscal resolvido favoravelmente à Fazenda Pública pelo voto de qualidade previsto no § 9º deste artigo.

O presente processo refere-se ao auto de infração – AI DEBCAD nº 37.271.721-7, lavrado por violação ao artigo 32, inciso IV e parágrafos 3º e 5º, da Lei nº 8.212/91, que decorre do processo principal 16327.001170/2010-49, referente ao Auto de Infração – AI DEBCAD nº 37.271.723-3, lavrado para incluir às contribuições devidas às Outras Entidades e Fundos – OEF (Salário Educação – 2,5%, INCRA – 0,2%) sobre a remuneração de segurados empregados, referente às competências 01 e 10/2005; 01 e 10/2006; 01 a 10/2007.

#### Do julgamento do processo principal (16327.001170/2010-49)

Em julgamento em 20/09/2012, o colegiado 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da 2ª Seção, número do acórdão 2301-003.094

Acordam os membros do colegiado, I) **Por voto de qualidade:** a) em negar provimento ao recurso na questão da decadência, nos termos do voto da Relatora. Vencidos os Conselheiros Leonardo Henrique Pires Lopes, Adriano Gonzáles Silvério e Damião Cordeiro de Moraes, que votaram em dar provimento parcial, pela aplicação do § 4º, Art. 150 do CTN; b) em negar provimento ao recurso na questão da não integração ao Salário de Contribuição das verbas pagas a título de Participação nos Lucros e Resultados, nos termos do voto da Relatora. Vencidos os Conselheiros Leonardo Henrique Pires Lopes, Adriano Gonzáles Silvério e Damião Cordeiro de Moraes, que votaram em dar provimento ao recurso nesta questão. O Conselheiro Marcelo Oliveira acompanhou a votação por suas conclusões; II) **Por maioria de votos:** a) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para que seja aplicada a multa prevista no Art. 61, da Lei nº 9.430/1996, se mais benéfica à Recorrente, nos termos do voto do(a) Redator(a). Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira, que votaram em manter a multa aplicada.

Da análise do dispositivo acima, verifica-se que quanto ao valor do principal do processo, que são as contribuições previdenciárias, que o contribuinte considerava decadentes, a

decisão foi pelo não reconhecimento da decadência, pela aplicação do disposto no art.173 do CTN. Portanto, a decisão foi favorável à Fazenda Pública pelo voto de qualidade.

O processo foi objeto de recurso especial tanto da PGFN, quanto do contribuinte, na 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, que decidiu, em 24/08/2016, acórdão 9202-004.344, apenas pelo conhecimento quanto à decadência, conforme dispositivo abaixo:

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer parcialmente o Recurso Especial do Contribuinte apenas quanto à decadência, vencidas as conselheiras Patrícia da Silva, que o conheceu integralmente e Ana Paula Fernandes, que o conheceu parcialmente em maior extensão. E, no mérito, por unanimidade de votos, em dar-lhe provimento. Acordam ainda, por unanimidade de votos, em conhecer o Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em dar-lhe provimento.

A decisão da Câmara Superior, quanto ao Recurso Especial do Contribuinte, foi pela aplicação do disposto no art.150, do CTN, reconhecendo a decadência no lançamento, apenas da competência 01/2005, mantendo as demais competências do valor principal, conforme decisão pelo voto de qualidade no Acórdão do Recurso Voluntário.

Portanto, sendo o presente processo reflexo do principal, 16327.001170/2010-49, que trata das contribuições previdenciárias, sendo que foi mantida a decisão favorável à Fazenda Nacional, o mesmo deve refletir na multa deste processo.

Da superveniência da Lei nº 14.689/2023

Tendo em vista que o correspondente no processo principal, que trata das contribuições previdenciárias patronais, foi decidido favoravelmente à Fazenda Pública por voto de qualidade é o caso de se aplicar o disposto no § 9º-A, artigo 25 do Decreto 70.235/72, incluído pela Lei nº 14.689/2023, excluindo a multa.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, em razão de fato superveniente para aplicar o disposto no § 9º-A, artigo 25, do Decreto 70.235/72, incluído pela Lei nº 14.689/2023, para cancelar a autuação.

(documento assinado digitalmente)

Cleber Ferreira Nunes Leite

