



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo nº** 16707.002623/2007-84  
**Recurso nº** 16.707.002623200784 Voluntário  
**Acórdão nº** 2803-003.454 – 3ª Turma Especial  
**Sessão de** 17 de julho de 2014  
**Matéria** CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS  
**Recorrente** ELDORADO ADMINISTRADORA DE CONSORCIO LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Exercício: 1999, 2000, 2001, 2002, 2003, 2004, 2005, 2006

INFORMAR FATOS GERADORES DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS EM GFIP.

Deixar de informar em GFIP os fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias constitui infração ao artigo 32, Inciso IV, da Lei nº 8.212/1991, na redação dada pela Lei nº 9.528/1997, e artigo 225, IV, do Decreto n. 3.048/1999.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DECADÊNCIA. PRAZO QUINQUENAL.

Em face da inconstitucionalidade declarada do art. 45 da Lei n. 8.212/1991 pelo Supremo Tribunal Federal diversas vezes, inclusive na forma da Súmula Vinculante n. 08, o prazo decadencial para a constituição dos créditos previdenciários é de 05 (cinco) anos, contados da data da ocorrência do fato gerador do tributo, nos termos do artigo 150, § 4º, ou do art. 173, ambos do Código Tributário Nacional, conforme o modalidade de lançamento.

Em atenção ao Auto de Infração em questão, tratar-se de lançamento de ofício conforme estipula o art. 142, II do CTN, fundado em descumprimento de obrigação acessória de informação na forma da legislação tributária, aplica-se a contagem do prazo de 5(cinco) anos na forma do artigo 173, inciso I, do CTN.

PRÊMIO CONSORCIO. REMUNERAÇÃO.

Pagamentos de prêmio pago de acordo com a quantidade de contratos de contrato celebrados pelo empregado, aumentando sua remuneração diretamente à sua produtividade de seu trabalho, tem claro enquadramento como fato gerador e base de cálculo das contribuições previdenciárias, na forma do art. 28, I, da Lei n. 8.212/1991, por enquadrar-se como remuneração pelos serviços prestados com vínculo empregatício.

RETROATIVIDADE BENIGNA. GFIP. LEI N º 11.941/09. REDUÇÃO DA MULTA. As multas referentes a declarações em GFIP foram alteradas pela lei nº 11.941/09 o que, em tese, beneficia o infrator. Foi acrescentado o art. 32-A à Lei n º 8.212/91. Conforme previsto no art. 106, inciso II do CTN, deve-se aplicar a norma mais benígna ao contribuinte.

Recurso Voluntário Provido em Parte - Crédito Tributário Mantido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do Relator, no sentido de reformar a decisão a quo e o lançamento para que: a) Cancelar os créditos lançados com base nas competências anteriores a 11/2001, inclusive esta e a competência 13/2001, em razão da decadência prevista no art. 173, I, do CTN. b) A aplicação da sanção seja regida pela multa estabelecida no artigo 32-A, I, da Lei n. 8.212/1991, com a redação da Lei n. 11.941/2009, desde que mais favorável ao contribuinte em relação à aplicação do art. 32, IV, §§3º e 5º, da Lei n. 8.212/1991, com redação anterior à Medida Provisória n. 449/2008, vedando-se comparações conjuntas com o art. 35-A da Lei 8.212/1991, nas redações da MP n. 449/2008 e Lei n. 11.941/2009.

*(Assinado Digitalmente)*

Helton Carlos Praia de Lima - Presidente.

*(Assinado Digitalmente)*

Gustavo Vettorato - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Helton Carlos Praia de Lima (presidente), Gustavo Vettorato (vice-presidente), Eduardo de Oliveira, Natanael Vieira dos Santos, Oséas Coimbra Júnior, Amilcar Barca Teixeira Júnior.

## Relatório

O presente Recurso Voluntário foi interposto contra decisão da DRJ(fl. do processo digital), que manteve o crédito tributário oriunda da aplicação de multa por descumprimento do disposto no art. 32, IV, § 5º, da Lei n. 8.212-1991, por ter deixado de informar todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias referente às competências 05/1999, 07/1999 e 09/1999 a 12/2006. Consta, ainda, no relatório fiscal, que, nas competências em destaque, o valor das remunerações não declaradas em GFIP foi apurado no confronto dos valores pagos a título de prêmio pago em representação pelos segurados em nome da recorrente, incluídos nas folhas de pagamento, mas ausentes das GFIP.

Assim, o recurso veio à presente turma especial para seu julgamento, em que apresentou os seguintes argumentos: ocorrência de prescrição e decadência, ilegitimidade da auditoria, descumprimento do MPF, não incidência das contribuições previdenciárias sobre os valores pagos a título de prêmio, inconstitucionalidade das multas aplicadas.

Os autos foram remetidos à 2ª Turma Ordinária desta Câmara, quando convertido em diligência pra complementação das cópias digitais dos autos, mas por o relator anterior não mais ocupar a função de julgador, foi redistribuído à presente 3ª Turma Especial da 2ª Seção de Julgamento do CARF-MF para apreciação e julgamento do recurso voluntário.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Gustavo Vettorato

I - O recurso foi apresentado tempestivamente, conforme supra relatado, atendido os pressupostos de admissibilidade, assim deve o mesmo ser conhecido.

II – Quanto à alegação de inconformidade do Mandado de Procedimento Fiscal, o que geraria nulidade do lançamento, não merece acolhimento.

O Mandado de Procedimento Fiscal, instituído pelo Decreto n. 3.969/2001, é apenas um instrumento de natureza jurídica administrativo-gerencial. Tanto que o MPF não tem o condão de interromper a decadência, como faz a ciência do Auto de Infração que consubstancia o ato de lançamento do crédito tributário.

Ademais, é entendimento de ampla maioria dos julgados do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, seguindo a orientação dos antigos Conselhos de Contribuintes, de que o Mandado de Procedimento Fiscal, instituído pelo Decreto n. 3.969/2001, é apenas um instrumento de natureza jurídica administrativo-gerencial, que não afeta o lançamento de ofício. Isso porque o lançamento de ofício é o ato administrativo vinculado para constituição do crédito tributário, baseado na competência do agente, objeto/conteúdo, forma, finalidade e motivo, conforme determinado pela lei tributária de natureza ordinária, que não pode ser afastado por ato infralegal, que não lhe atribui tais efeitos. Tudo isso em observância ao artigos 100, 142, 145 e 149 do CTN. (Precedente: Acórdão n. 202-19.208, de 03.06.2008, 2º CC/MF).

III – Quanto à competência da auditoria que lavrou o lançamento, também deve ser rejeitada a preliminar, pois a competência da fiscalização está disposta no art. 33, §1º, da Lei n. 8212/1991, c/c Lei n. 10593/2002, independentemente da formação acadêmica específica do agente, bastando ser concursado com curso superior, conforme os dispositivos acima.

IV – Pede-se permissão à turma para inverter a ordem dos argumentos do recurso, para facilitar seu entendimento.

Em que pese as alegações da parte, está parcialmente correto o Auto de Infração e a decisão recorrida em razão da época do lançamento. A obrigação de informar em GFIP todas as informações referentes aos fatos geradores de contribuições previdenciárias, está prevista no art. 32, IV, da Lei n. 8.212/1991. Obrigação essa que tem natureza instrumental (art. 113, do CTN), como forma de auxiliar o controle e arrecadação tributária, mas é autônoma do cumprimento das demais obrigações. Ou seja, o pagamento das contribuições previdenciárias, não exime da informação correta dos fatos geradores, e da necessidade de sua correção.

O indicado “prêmio” pago aos colaboradores, não tem natureza indenizatória, nem de utilidade direta à empresa, tem natureza remuneratória clara. Fato reforçado pela própria fundamentação fática da defesa:

*O "prêmio" repassado aos empregados refere-se à parte do valor pago pelo consorciado nos seus 6 (seis) primeiros meses, repassando a empresa parte de seu resultado econômico a qual remete aos seus empregados o pagamento de um "prêmio", calculado com base em percentagem do contrato celebrado com o consorciado.*

Ou seja, trata-se de comissão pela produtividade, não prevista como distribuição ou participação de lucros e resultados, nem alguma das causas de não-incidência ou isenção como enumeradas pelo art. 28, §9º, da Lei n. 8.212/1991.

No caso, o indicado prêmio será sempre pago de acordo com a quantidade de contratos de contrato celebrados pelo empregado, aumentando sua remuneração diretamente à sua produtividade de seu trabalho. Assim, é claro o enquadramento como fato gerador e base de cálculo das contribuições previdenciárias, na forma do art. 28, I, da Lei n. 8.212/1991, por enquadrar-se como remuneração pelos serviços prestados com vínculo empregatício.

A tentativa de indicar que trata-se de pagamento direto do contratante ao empregado, não merece acolhida, pois, primeiro, as contraprestações contratuais são pagas à recorrente e pagas em forma de prêmio de produção, segundo, pode ser considerado comissão ou gorjeta, que recebem o mesmo tratamento como remuneração.

Assim, por ser considerado fato gerador, deve ser informado em GFIP.

IV - Quanto à alegação de aplicação da decadência e prescrição, tece-se os seguintes fundamentos.

Inicialmente, o auto de infração foi entregue ao contribuinte em 04.06.2007.

Primeiro, o presente caso trata de decadência, e não prescrição, pois esta apenas passa a existir quando há a constituição definitiva do crédito tributário (174, do CTN), o que ainda não ocorreu.

Segundo, quanto à aplicação da decadência na forma do art. 150, §4º, do CTN, deve-se construir o seguinte posicionamento.

Por se tratar de constituição de crédito tributário oriundo de aplicação de sanção por descumprimento de obrigação instrumental (acessória) o lançamento de crédito tributário é realizado de ofício, em especial nos casos de declarações não prestadas, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária (art. 149, II, do CTN). Assim, no presente caso, as regras de decadência do crédito tributário a serem aplicadas não são as definidas para os casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação de pagamento (art. 150, § 4º e art. 156, VII, do CTN), mas das regras destinadas a reger a decadência dos créditos tributários sujeitos ao lançamento de ofício, devendo assim ser observado o disposto nos arts. 156, V, e 173, inciso I do CTN. Nessa hipótese, o direito de constituição do crédito tributário será extinto ao termo de 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Essa é inclusive a orientação

jurisprudencial de vários julgados do 2º Conselho de Contribuintes e da 2ª Sessão de Julgamento do CARF/MF, a exemplo:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS*

*Período de apuração: 01/01/1996 a 31/12/1998*

*CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DECADÊNCIA. PRAZO QUINQUENAL.*

*O prazo decadencial para a constituição dos créditos previdenciários é de 05 (cinco) anos, contados da data da ocorrência do fato gerador do tributo, nos termos do artigo 150, § 40, do Código Tributário, ou do 173 do mesmo Diploma Legal, no caso de dolo, fraude ou simulação comprovados, tendo em vista a declaração da inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, pelo Supremo Tribunal Federal, nos autos dos RE's nºs 556664, 559882 e 560626, oportunidade em que fora aprovada Súmula Vinculante nº 08, disciplinando a matéria. In casu, tratando-se de Auto de Infração por descumprimento de obrigação acessória, aplica-se o artigo 173, inciso I, do CTN, uma vez que a contribuinte omitiu informações ao INSS, caracterizando lançamento de ofício.*

*RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO. (Ac. 2401-00.567, Rel. Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira da 1ª Turma da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do CARF/MF, sessão de 03.12.2009 – no mesmo sentido Ac. Ac. 206-01.698 do 2º CC)*

Por fim, tal matéria foi submetida ao crivo da 1ª. Seção do Superior Tribunal de Justiça, através de Recurso Especial representativo de controvérsia – RESP 973.733, conforme art. 543-C do normativo processual e, segundo a nova redação do art. 62-A do Regimento interno do CARF, de reprodução obrigatória pelos Conselheiros. Reproduzimos excerto da ementa:

*3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato impositivo, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de. desarrazoado prazo decadencial decenal(...) grifamos*

O aspecto temporal da hipótese de incidência da norma sancionatória é o momento de desobediência da norma tributária de obrigação acessória, que se dá no momento em que ela deveria ser cumprida, mas não é. Assim, consoante a regra retro citada, se faz reconhecer a decadência referente ao período anterior a 11/2001, inclusive esta e a competência

13/2001. Considerando que a entrega da GFIP 12/2001 se dá em janeiro de 2002, esta competência não se encontra atingida pela decadência.

Observando-se que o lançamento fundamenta-se nas competências 05/1999, 07/1999 e 09/1999 a 12/2006, e que a ciência do mesmo ocorreu em 04.06.2007, todos os créditos lançados com base nas competências anteriores a 11/2001, inclusive esta e a competência 13/2001, estão extintos em razão da ocorrência do lapso decandecial.

Logo, neste ponto, não deve ser acolhido o Recurso Voluntário.

V - Quanto à suposta inconstitucionalidade de tal aplicação da sanção em face do princípio da legalidade, vedação ao confisco, equidade, é vedado aos Conselheiros do CARF-MF afastarem a aplicação da lei ou decreto sob tal argumento, salvo nas exceções expressas dos artigos 62 e 62-A do Regimento Interno do CARF-MF.

VI – Todavia, ao contrário do colocado pela decisão recorrida e fundamentação do recurso voluntário, ao se verificar a multa aplicada por descumprimento de obrigação acessória prevista no art. 32, IV, §§3º e 5º, da Lei n. 8.212/1991, com redação anterior à Medida Provisória n. 449/2008, deve-se atentar às alterações legais implementadas por esta e sua lei de conversão (Lei n. 11.941/2009), que revogou os parágrafos e incluiu o art 32-A, I. Recentemente, as normas sancionatórias relativas à GFIP foram alteradas pela lei n.º 11.941/09, e provavelmente beneficiam a Recorrente. Foi acrescentado o art. 32-A à Lei n.º 8.212, *in verbis*:

*Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).*

*I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).*

*II – de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).*

*§ 1º Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso II do caput deste artigo, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo fixado para entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não-apresentação, a data da lavratura do auto de infração ou da notificação de lançamento. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).*

*§ 2º Observado o disposto no § 3º deste artigo, as multas serão reduzidas: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).*

*I – à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).*

*II – a 75% (setenta e cinco por cento), se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).*

*§ 3o A multa mínima a ser aplicada será de: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).*

*I – R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).*

*II – R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).*

Toda multa tributária é uma sanção, ou seja tem natureza primária punitiva, ou de penalização. Contudo, ainda assim podem ser classificadas em multa moratória, decorrente do simples atraso na satisfação da obrigação tributária principal, e multa punitiva em sentido estrito, quando decorrente de infração à obrigação instrumental cumulada ou não com a obrigações principais.

Tal classificação é necessária pois, apesar de não terem natureza remuneratória, mas sancionatória, os tribunais brasileiros admitem que as multas tributárias devem ser classificadas em moratórias e punitivas (sentido estrito), em razão da existência de tratamentos diversos para cada espécie pelo próprio Código Tributário Nacional e legislação esparsas. (RESP 201000456864, HUMBERTO MARTINS, STJ - SEGUNDA TURMA, 29/04/2010; PAULSEN, Leandro. Direito tributário, constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 12ª Ed., Porto Alegre : Livraria do Advogado, 2010, p.1103-1109)

Assim, coloco como premissa que a diferença entre multa moratória e multa punitiva em sentido estrito. Como supra colocado, a primeira decorre do mero atraso da obrigação tributária principal, podendo sendo constituída pelo próprio contribuinte inadimplente no momento de sua apuração e pagamento. Já, a segunda espécie de multa, a punitiva em sentido estrito, demanda constituição pelos instrumentos de lançamento de ofício por parte dos agentes fiscais (art. 149, do CTN), em que se apura a infração cometida e a penalidade a ser aplicada. Inclusive a estipulação e definição da espécie de multa é dado exclusivamente pela lei, fato ressaltado em face do princípio da estrita legalidade a que se regula o Direito Tributário e suas sanções (art. 97, V, do CTN). A mudança de natureza para fins de comparação no tempo, não pode ser realizada sem autorização legal, e por isso não se poderia comparar com multas punitiva em sentido estrito (referente à descumprimento de obrigação exclusivamente instrumental) com multas de natureza moratória a exemplo com a nova redação do art. 35-A, da Lei n. 8212/1991, com a redação a partir da Medida Provisória n. 449/2008.

Devido ao disposto no art. 112, IV, do CTN, a legislação tributária que define as infrações e comina suas penalidades deve ser interpretada de forma mais favorável ao contribuinte em casos de dúvidas quanto à natureza das infrações e suas penalidades. Interpretação que deve ser conjugada com a retroatividade benígna prevista no art. 106, II, a e c, do CTN, de forma a reduzir ou extinguir penalidades sempre quando lei posterior estabeleça

pena menos grave ou não entenda mais como infração tal conduta. Portanto, também deve ser colocado como premissa, que além de retroagir a aplicação de dispositivo legal mais favorável essa retroação também deve sempre buscar uma aplicação mais favorável ao contribuinte.

Assim, em razão do princípio da retroatividade benigna (art. 106, do CTN), como o entendimento que a aplicação da sanção deve ser regida pela multa estabelecida no artigo 32-A, I, da Lei n. 8.212/1991, com a redação da Lei n. 11.941/2009, desde que mais favorável ao contribuinte em relação à aplicação do art. 32, IV, §5º da Lei n. 8.212/1991, com redação anterior à Medida Provisória n. 449/2008.

### Conclusão

VII - Isso posto, voto por conhecer o Recurso Voluntário e, no mérito, para DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, no sentido de reformar a decisão *a quo* e o lançamento para que:

a) Cancelar os créditos lançados com base nas competências anteriores a 11/2001, inclusive esta e a competência 13/2001, em razão da decadência prevista no art. 173, I, do CTN.

b) A aplicação da sanção seja regida pela multa estabelecida no artigo 32-A, I, da Lei n. 8.212/1991, com a redação da Lei n. 11.941/2009, desde que mais favorável ao contribuinte em relação à aplicação do art. 32, IV, §§3º e 5º, da Lei n. 8.212/1991, com redação anterior à Medida Provisória n. 449/2008, vedando-se comparações conjuntas com o art. 35-A da Lei 8.212/1991, nas redações da MP n. 449/2008 e Lei n. 11.941/2009.

É como voto.

*(Assinado Digitalmente)*

Gustavo Vettorato – Relator