



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



**Processo nº** 17546.001250/2007-87  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2401-010.085 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 11 de novembro de 2021  
**Recorrente** VENETUR TURISMO LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

### **ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Data do fato gerador: 27/04/2006

**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).

**PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE.**

Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal (Súmula CARF nº 11).

**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.

**OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. OBRIGAÇÕES DISTINTAS.**

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

**ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. APRECIÇÃO. INCOMPETÊNCIA.**

É vedado aos membros das turmas de julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. Súmula CARF nº 2. O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

**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: a) excluir da base de cálculo da multa lançada, os valores consubstanciados nos eventos “Retificação de DN” e “Retificação Acórdão”, conforme tabela de fls. 1.325/1.330 dos autos; e b) determinar o recálculo da multa, aplicando-se a retroatividade benigna, comparando-se com a multa prevista na Lei 8.212/91, art. 32-A.

(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, Andrea Viana Arrais Egypto, Rodrigo Lopes Araujo, Rayd Santana Ferreira, Gustavo Faber de Azevedo, Matheus Soares Leite, Wilderson Botto (suplente convocado), 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. 1255 e ss).

Pois bem. Trata-se de Auto de Infração lavrado contra a empresa acima identificada, por infringência à Lei 8.212/91, artigo 32, inciso IV.

A empresa autuada apresentou 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.

Tais incorreções estão demonstradas em planilha de folhas 06 a 19: pagamentos decorrentes de processos trabalhistas, fornecimento de cestas básicas, pagamento de salário maternidade e de abonos.

Em consequência, tratou a fiscalização de aplicar ao autuado a penalidade prevista nos artigos 32, § 5º da lei 8.212/91, regulamentada pelo RPS - Regulamento da Previdência Social e aprovado pelo decreto 3.048/99, artigos 284, inciso II e 373, no valor de R\$ 126.966,21.

Consta ainda no relatório que em algumas competências, houve a apresentação de GFIP retificadora durante a ação fiscal, o que levou a fiscalização a atenuar a multa em 50% do seu valor naqueles meses. E ainda, que não foi verificada a ocorrência de circunstâncias agravantes.

Ciente a empresa via postal em 05/05/06, esta apresentou defesa em 22/05/06 alegando em síntese:

- a) Que os valores cobrados estão decadentes;
- b) Que a lei 8.212/91 quando estabeleceu o prazo de dez anos para a decadência, tomou-se incompatível com o ordenamento jurídico contido no artigo 146 III "b" da Constituição Federal e 173 e 174 do CTN;
- c) Discorre sobre a hierarquia das leis e as antinomias;
- d) Que a maioria das falhas apontadas foi regularizada durante a fiscalização, requerendo a relevação da multa aplicada nos moldes do artigo 291 do RPS que transcreve;
- e) Que por evidente erro do agente fiscal, não deverá prosperar a exigência, devendo ser declarada a improcedência do levantamento fiscal;
- f) Discorre sobre os princípios gerais e as limitações no poder de fiscalizar;
- g) Requer seja declarada a insubsistência da autuação e declarada a nulidade e respectiva extinção do crédito tributário.
- h) Junta documentos de folhas 157 a 731.

Foi juntado em 05/06/06, requerimento de juntada de documentos com apresentação de GFIP e outros documentos de folhas 738 a 1.181.

Conforme despacho de folhas 1.182/1.183 (processo renumerado) emitido pelo Serviço de Contencioso Administrativo, foram os autos encaminhados à auditora autuante para que fosse elaborada nova planilha do cálculo da multa aplicada: com indicação dos percentuais utilizados; definir o valor devido; esclarecer se foram incluídos os valores devidos a terceiros.

Em despacho de folhas 1.185/1.186, foi informado pela auditora autuante que:

- a) Em diversas competências foram apresentadas GFIP informando, dentre outros, valores contidos em processos trabalhistas, que enumera;
- b) Junta planilha de folhas 1.187 a 1.199 onde o valor da multa é de R\$ 42.876,24, com exclusão da rubrica Terceiros para o cômputo do valor devido, no cálculo da multa, e das competências em que foram apresentadas GFIP.

Em 12/09/2007 através do Despacho n.º 1.632 expedido pela 9ª Turma de Julgamento, foram os autos encaminhados à DRF jurisdicionante para verificação de:

- a) Inclusão da competência 01/99 ausente da autuação original;

- b) Conferência da somatória da multa aplicada;
- c) Elaboração de nova planilha contendo: os valores originários da autuação, os que foram atenuados e os excluídos nas retificações;
- d) Após, providenciar a ciência da empresa autuada.

Conforme manifestação da auditora autuante de folhas 1.214/1.216, a auditora fiscal informou que:

- 1) Foram excluídos do cálculo da multa original os valores referentes a Terceiros;
- 2) Foram excluídos os valores decorrentes de aferição indireta - constantes em RAIS - Relação Anual de Informações Sociais;
- 3) Relaciona todas as GFIP retificadoras apresentadas;
- 4) Informa que as GFIP foram elaboradas de acordo com o Manual respectivo, transmitidas e confirmadas no sistema GFIPWEB;
- 5) Apresenta nova planilha da composição da multa, totalizada em R\$ 40.625,78 de folhas 1.217/1.218.

Ciente da manifestação fiscal em 03/03/08, a autuada apresentou nova defesa, postada em 02/04/08 repetindo parte das alegações já apresentadas. Alega ainda que deverá ser observado o artigo 291 do RPS aprovado pelo Decreto 3.048/99 que transcreve, requerendo seja declarada a insubsistência da autuação. Não junta documentos.

Em seguida, sobreveio julgamento proferido pela **Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento**, por meio do Acórdão de e-fls. 1255 e ss, cujo dispositivo considerou **o lançamento procedente em parte, com a relevação parcial da multa aplicada**. É ver a ementa do julgado:

#### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Data do fato gerador 27/04/2006

#### **OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA GFIP INCORRETA INFRAÇÃO.**

Deixar a empresa de informar mensalmente através de GFIP, os dados correspondentes aos fatos geradores das contribuições previdenciárias, constitui infração na forma da lei.

DECADÊNCIA. SÚMULA Nº 8.

EXCLUSÃO DE FALTAS COMETIDAS EM PERÍODO DECADENTE.

Em decorrência da Súmula nº 8, o prazo para constituição de crédito previdenciário é de cinco anos.

#### **RELEVAÇÃO DA MULTA APLICADA**

A multa aplicada será relevada, se o infrator corrigir a falta cometida, for primário, requerer a relevação, e não tiver incorrido em nenhuma circunstância agravante.

Lançamento Procedente em Parte

O contribuinte, por sua vez, inconformado com a decisão prolatada e procurando demonstrar a improcedência do lançamento, interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 1273 e ss), apresentando, em suma, os seguintes argumentos:

- (i) Exclusão, por decadência, dos acontecimentos ocorridos até 31/12/2001;
- (ii) Insubsistência da obrigação acessória, em razão da defesa administrativa apresentada na NFLD 35.658.025-3;
- (iii) Ausência de natureza salarial dos benefícios de alimentação, eis que previstos em Convenção Coletiva de Trabalho;

- (iv) A natureza da verba decorre de cunho assistencialista, evidenciado pela concessão prevista em norma coletiva, e, ainda, devida inclusive quando das férias, afastamento por auxílio-doença previdenciário e acidentário, sendo esta devida durante o tempo em que durar tais situações. Evidente, portanto, a ausência de retribuição pelo trabalho, eis que claramente devida inclusive quando não há trabalho;
- (v) Fora juntado, à época, os devidos comprovantes de inscrição no PAT, de acordo com docs. de folhas 365 a 377, sendo improcedente a alegação de que tais documentos não foram juntados;
- (vi) Além disso, de acordo com as Leis n.º 6.321/76 e n.º 8.212/91, os alimentos fornecidos pela empresa aos seus empregados nos termos do Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT estão isentos da contribuição previdenciária sobre a folha de salários;
- (vii) Ao constatar que a empresa efetuou a inscrição no PAT depois de fornecer por alguns meses alimentação a seus empregados, a fiscalização do INSS considera a alimentação fornecida anteriormente à postagem do formulário como não albergada pela isenção, e, portanto, salário indireto, sendo sobre o seu valor cobrada a contribuição previdenciária;
- (viii) As teses defendidas pelo Instituto são infundadas. Primeiro, porque a isenção não decorre "automaticamente" de carimbo, efetuado por funcionário da ECT, e sim do atendimento das condições exigidas pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social no fornecimento de alimentação (v.g. quantidade diária de carboidratos, percentual de proteínas, etc.). Segundo, porque ainda que exigível fosse aquela postagem, para efetivo controle do Ministério do Trabalho, seus efeitos seriam retroativos, abrangendo todo o período anterior;
- (ix) Novamente se equivocou a apuração do ilustre agente fiscal, ao tratar os valores pagos a Título de Alimentação, incorporam a base de cálculo para os fins previsto na Lei 8.212/91. É de se salientar em primeiro lugar que tal benefício consta-se expressamente previsto na cláusula 66\* Do Dissídio Coletivo de Trabalho, que tramita perante o Tribunal Regional do Trabalho, processo 1192-2005-000-15-2, sendo certo que, deixou de avaliar o ilustre agente fiscal, a previsão do benefício em norma coletiva. Além do benefício previsto em Convenção Coletiva de Trabalho, o que por si só, retira qualquer vinculação a natureza salarial da aludida verba, pois determinado em negociação coletiva o benefício assume o cunho de natureza assistencial, decorrente da natureza de seu nascimento;
- (x) As contribuições apontadas como devidas, não poderão proceder, uma vez que foram juntados aos processos trabalhistas, onde o juízo homologou sua quitação, bem como o próprio ministério da Previdência já se manifestou a respeito;
- (xi) No uso de uma competência discricionária o gestor público não detém a prerrogativa de optar por uma solução que seja no ponto de vista técnico, de eficácia duvidosa, ou comprovadamente menos eficiente diante de outras alternativas possíveis. Conduta contrária a esta diretriz viola o próprio princípio da legalidade e, por tabela, o novel princípio da eficiência, positivamente agora explícita de uma exigência inerente àquele.

Em sessão realizada no dia 05 de novembro de 2020, os membros do colegiado, por meio da Resolução n.º 2401-000.832, decidiram converter o julgamento em diligência, nos seguintes termos:

[...] Ante o exposto, voto por CONVERTER O JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA, a fim de que a DRF de origem (i) preste as informações relativas ao julgamento dos processos de obrigações principais (AIOP), necessárias ao julgamento do presente processo, de obrigação acessória (AIOA), sobretudo a relação dos processos vinculados à obrigação acessória discutida no presente processo (DEBCAD 35.658.026-1), bem como se já houve decisão definitiva acerca desses lançamentos, (ii) bem como elabore um detalhamento acerca do resultado, do período do crédito e da matéria (rubrica)

objeto de cada AIOP (caso haja mais de um), para que se possa identificar corretamente a correlação de cada AI com seu resultado e proceder ao julgamento do auto em questão. (iii) Em seguida, o contribuinte deverá ser intimado do resultado da presente diligência para, em prazo não inferior a 30 (trinta) dias, apresentar, caso queira, sua manifestação.

Em atendimento ao determinado na Resolução, foi elaborado o Despacho de Diligência de e-fls. 1331/1332, acompanhado dos documentos de e-fls. 1302 e ss. É de se ver:

#### Despacho de Diligência

Em atendimento à Resolução de fls. 1294/1300, que converteu o julgamento do Recurso Voluntário em Diligência, serão apresentadas as informações acerca do processo n.º 17546.001250/2007-87, que versa sobre a lavratura da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito – NFDL, relativa aos créditos tributários consubstanciados no debrad n.º 35.658.025-3.

O referido processo encontra-se na situação “*Excluído do controle do e-Processo*”, razão pela qual não se pode obter do mesmo os Acórdãos da Delegacia Regional da Receita Federal de Julgamento – DRJ e do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

Neste contexto, efetuou-se a consulta aos dados constantes dos sistemas informatizados da Receita Federal do Brasil – RFB, relacionados na tabela de fls. 1235/1330, onde constam os levantamentos da referida NFDL, as competências, a situação dos créditos tributários bem como os eventos que incidirão sobre as rubricas.

Na referida tabela, todos os créditos tributários estão extintos conforme relacionados na coluna “Eventos”. A “Retificação de DN” diz respeito às rubricas dos créditos tributários extintos em razão da decisão do julgamento da impugnação. A “Retificação Acórdão” refere-se às rubricas dos créditos tributários extintos em razão da decisão do Acórdão do CARF.

Cumprido ressaltar que, nas consultas realizadas, não foram encontradas as razões para a revisão dos créditos tributários, sejam elas: decadência, não incidência de contribuição previdenciária, comprovação de pagamento, dentre outros.

Após os eventos de revisão, o debrad foi inscrito em Dívida Ativa da União, conforme se verifica na consulta do histórico de eventos (fls. 1305/1311).

As demais competências restam liquidadas pela “Apropriação de pagamento”. As referidas apropriações foram feitas após a inscrição do debrad em Dívida Ativa da União, em razão de a única guia emitida no âmbito da Receita Federal do Brasil – RFB restar “anulada”, não havendo, portanto, apropriação desta aos créditos tributários (fl. 1304) e da situação do debrad no âmbito da Procuradoria da Fazenda Nacional (fl. 1303).

Será dada a ciência ao contribuinte desta Diligência, conforme requisita a referida Resolução, com o prazo de 30 (trinta) dias para a manifestação nestes autos.

Regularmente intimado, o contribuinte apresentou a petição de e-fls. 1339 e ss, requerendo a improcedência do lançamento e, em caráter subsidiário, a retroatividade benéfica da penalidade aplicada, ante a atual redação do inciso I, do artigo 32-A da Lei n.º 8.212/91, nos termos do art. 106, II, “c”, do CTN.

Em seguida, os autos foram remetidos a este Conselho para apreciação e julgamento do Recurso Voluntário interposto.

Não houve apresentação de contrarrazões.

É o relatório.

Fl. 7 do Acórdão n.º 2401-010.085 - 2ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 17546.001250/2007-87

## 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, a lavratura do. Auto de Infração ocorreu em face ao descumprimento da obrigação acessória prevista no art. 32, inciso IV, § 5º, da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991, com a redação dada pela Lei n.º 9.528, de 10 de dezembro de 1997, combinado com o art. 225, inciso IV, § 4º, do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto n.º 3.048, de 06 de maio de 1999, uma vez que nas competências 01/1999 a 12/2007, constatou-se que as Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP), apresentadas pelo sujeito passivo, não contemplaram todos os fatos geradores da contribuição previdenciária, conforme demonstrativo de bases de cálculos anexo ao auto de infração.

Em seu recurso, o contribuinte alega a decadência e “prescrição” do crédito tributário, requerendo que seja reconhecida a extinção dos valores de multa correspondentes aos fatos geradores ocorridos até dezembro de 2001.

A decisão recorrida, considerou decaídos todos os lançamentos do período 11/2000 e anteriores, em conformidade com a regra do art. 173, I, do CTN.

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 01/05/1999 a 31/12/2005, tendo o contribuinte sido intimado acerca do lançamento no dia 05/05/2006 (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 05/05/2006 (e-fl. 02), e o trabalho fiscal se reporta à multa por descumprimento de obrigação acessória relativa ao período de apuração 01/05/1999 a 31/12/2005, restam decaídas as competências lançadas até novembro de 2000, conforme, inclusive, já reconhecido pela decisão recorrida.

E, ainda, não há que se falar na decadência da competência de dezembro/2000, 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 12/2000, o fato gerador da 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, entendo não assiste razão ao recorrente, eis que a decisão recorrida aplicou corretamente o art. 173, I, do CTN, considerando decaídas as competências lançadas até novembro de 2000.

Ademais, não há que se falar em prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal, devendo ser aplicado o entendimento preconizado pela Súmula CARF n.º 11, *in verbis*:

Súmula CARF n.º 11

Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal.

(Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Dessa forma, rejeito as alegações iniciais trazidas pelo recorrente e passo a examinar o mérito da questão posta.

### **3. Mérito.**

Conforme narrado, trata-se de Auto de Infração lavrado contra a empresa acima identificada, por infringência à Lei 8.212/91, artigo 32, inciso IV.

A empresa autuada apresentou 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).

Em consequência, tratou a fiscalização de aplicar ao autuado a penalidade prevista nos artigos 32, § 5º da Lei 8.212/91, regulamentada pelo RPS - Regulamento da Previdência Social e aprovado pelo decreto 3.048/99, artigos 284, inciso II e 373, no valor de R\$ 126.966,21.

Em seu Recurso Voluntário (e-fls. 1273 e ss), o contribuinte alega que, em razão da defesa administrativa apresentada na NFLD 35.658.025-3 (Processo nº 16062.000181/2007-64), a obrigação acessória discutida no presente processo seria improcedente.

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.

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).

Dessa forma, considerando a informação de que na ação fiscal que deu ensejo ao AI sob apreciação fora lavrada a NFLD n. 35.658.025-3 (Processo n.º 16062.000181/2007-64), o julgamento da presente lavratura deve ocorrer analisando os reflexos do processo relativo à exigência da obrigação principal.

Tendo em vista a vinculação de referida obrigação acessória (AIOA) com o lançamento de obrigação principal (AIOP), cujas informações necessárias ao julgamento não constavam nos autos, em oportunidade anterior, entendi que o processo deveria ser encaminhado à DRF de origem, para que fossem prestadas as informações necessárias ao julgamento do presente processo, de obrigação acessória.

Assim, em sessão realizada no dia 05 de novembro de 2020, os membros do colegiado, por meio da Resolução n.º 2401-000.832, decidiram converter o julgamento em diligência, nos seguintes termos:

[...] Ante o exposto, voto por CONVERTER O JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA, a fim de que a DRF de origem (i) preste as informações relativas ao julgamento dos processos de obrigações principais (AIOP), necessárias ao julgamento do presente processo, de obrigação acessória (AIOA), sobretudo a relação dos processos vinculados à obrigação acessória discutida no presente processo (DEBCAD 35.658.026-1), bem como se já houve decisão definitiva acerca desses lançamentos, (ii) bem como elabore um detalhamento acerca do resultado, do período do crédito e da matéria (rubrica) objeto de cada AIOP (caso haja mais de um), para que se possa identificar corretamente a correlação de cada AI com seu resultado e proceder ao julgamento do auto em questão. (iii) Em seguida, o contribuinte deverá ser intimado do resultado da presente diligência para, em prazo não inferior a 30 (trinta) dias, apresentar, caso queira, sua manifestação.

Em atendimento ao determinado na Resolução, foi elaborado o Despacho de Diligência de e-fls. 1331/1332, acompanhado dos documentos de e-fls. 1302 e ss. É de se ver:

Despacho de Diligência

Em atendimento à Resolução de fls. 1294/1300, que converteu o julgamento do Recurso Voluntário em Diligência, serão apresentadas as informações acerca do processo n.º 17546.001250/2007-87, que versa sobre a lavratura da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito – NFDL, relativa aos créditos tributários consubstanciados no debcad n.º 35.658.025-3.

O referido processo encontra-se na situação “*Excluído do controle do e-Processo*”, razão pela qual não se pode obter do mesmo os Acórdãos da Delegacia Regional da Receita Federal de Julgamento – DRJ e do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

Neste contexto, efetuou-se a consulta aos dados constantes dos sistemas informatizados da Receita Federal do Brasil – RFB, relacionados na tabela de fls. 1235/1330, onde constam os levantamentos da referida NFDL, as competências, a situação dos créditos tributários bem como os eventos que incidirão sobre as rubricas.

Na referida tabela, todos os créditos tributários estão extintos conforme relacionados na coluna “Eventos”. A “Retificação de DN” diz respeito às rubricas dos créditos tributários extintos em razão da decisão do julgamento da impugnação. A “Retificação Acórdão” refere-se às rubricas dos créditos tributários extintos em razão da decisão do Acórdão do CARF.

Cumprido ressaltar que, nas consultas realizadas, não foram encontradas as razões para a revisão dos créditos tributários, sejam elas: decadência, não incidência de contribuição previdenciária, comprovação de pagamento, dentre outros.

Após os eventos de revisão, o debcad foi inscrito em Dívida Ativa da União, conforme se verifica na consulta do histórico de eventos (fls. 1305/1311).

As demais competências restam liquidadas pela “Apropriação de pagamento”. As referidas apropriações foram feitas após a inscrição do debcad em Dívida Ativa da União, em razão de a única guia emitida no âmbito da Receita Federal do Brasil – RFB restar “anulada”, não havendo, portanto, apropriação desta aos créditos tributários (fl. 1304) e da situação do debcad no âmbito da Procuradoria da Fazenda Nacional (fl. 1303).

Será dada a ciência ao contribuinte desta Diligência, conforme requisita a referida Resolução, com o prazo de 30 (trinta) dias para a manifestação nestes autos.

Regularmente intimado, o contribuinte apresentou a petição de e-fls. 1339 e ss, requerendo a improcedência do lançamento e, em caráter subsidiário, a retroatividade benéfica da penalidade aplicada, ante a atual redação do inciso I, do artigo 32-A da Lei nº. 8.212/91, nos termos do art. 106, II, “c”, do CTN.

Assim, 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.

Dessa forma, trazendo as informações prestadas no Despacho de Diligência de e-fls. 1331/1332, acompanhado dos documentos de e-fls. 1302 e ss, entendo que devem ser excluídas do lançamento, as competências relacionadas nas e-fls. 1325 a 1330, com o evento “Retificação de DN” e que dizem respeito às rubricas dos créditos tributários extintos em razão da decisão do julgamento da impugnação, bem como a com evento “Retificação Acórdão” e que dizem respeito às rubricas dos créditos tributários extintas em razão da decisão do Acórdão do CARF, observado já o reconhecimento da decadência até o período de 11/2000, nos termos em que já decidido pela DRJ.

Em relação às demais competências, liquidadas pelo evento “Apropriação de pagamento”, por se tratar de simples adimplemento da obrigação principal, entendo que subsiste a multa aplicada, não sendo possível confundir as obrigações principal e acessória.

Isso porque, em decorrência da relação jurídica existente entre o contribuinte ou responsável (sujeito passivo) e o fisco (sujeito ativo), tem aquele duas obrigações para com este: uma obrigação denominada principal que é a de verter contribuições para a Seguridade Social;

outra, denominada acessória, distinta da primeira, que decorre da legislação tributária e tem por objeto prestações positivas ou negativas nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. (art. 113 do CTN.)

Nesses termos, 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.

O descumprimento da obrigação principal dá ensejo, portanto, à constituição do crédito previdenciário, com a exigência do principal não recolhido acrescido de multa e juros moratórios; enquanto o descumprimento da obrigação acessória tem como consequência a lavratura do Auto de Infração, exigindo a penalidade prevista para cada tipo de infração.

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).

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.

Ademais, a multa aplicada pela fiscalização pune precisamente os atos que, muito embora não tenham sido praticados dolosamente pelo contribuinte, ainda assim, tipificam infrações cuja responsabilidade é de natureza objetiva e encontram-se definidas no artigo 32, inciso IV da Lei n.º 8.212, de 24.07.91, e §§ 30 e 9º, acrescentados pela Lei n.º 9.528, de 10.12.97, combinado com o art. 225, inc. IV e §§ 2º, 3º e 40 do "caput" do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048, de 06.05.99.

Dessa forma, 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.

Cabe pontuar, ainda, que as informações constantes do documento de que trata o inciso IV, são de extrema importância, pois servem como base de cálculo das contribuições devidas ao Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, bem como compõem a base de dados para fins de cálculo e concessão dos benefícios previdenciários (art. 32, § 2º, da Lei n.º 8.212/91).

Como consequência da incorreção da GFIP, tem-se que: (i) a previdência social deixa de receber informações que possibilitem compor sua base de dados relativamente às contribuições devidas pela empresa, e (ii) a previdência social deixa de receber informações que possibilitem compor sua base de dados para fins de cálculo e concessão de benefícios aos segurados do RGPS.

No caso dos autos, quanto à obrigação acessória em comento, **para os valores remanescentes, não considerados neste voto, liquidadas pelo evento "Apropriação de pagamento"**, entendo que não demonstrou o recorrente, de modo objetivo, fato impeditivo, modificativo ou extintivo do dever de cumprir a obrigação instrumental, **sendo este ônus do sujeito passivo.**

Para além do exposto, conforme visto anteriormente, não há que se declarar a decadência do crédito tributário lançado, nem mesmo parcialmente, eis que, 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).

Sobre os demais argumentos lançados pelo contribuinte, notadamente acerca da inconstitucionalidade/legalidade das normas legais, oportuno observar que já está sumulado o entendimento segundo o qual falece competência a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade da lei tributária:

Súmula CARF n.º 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Tem-se, pois, que não é da competência funcional do órgão julgador administrativo a apreciação de alegações de ilegalidade ou inconstitucionalidade da legislação vigente. A declaração de inconstitucionalidade/ilegalidade de leis ou a ilegalidade de atos administrativos é prerrogativa exclusiva do Poder Judiciário, outorgada pela própria Constituição Federal, falecendo competência a esta autoridade julgadora, salvo nas hipóteses expressamente excepcionadas no parágrafo primeiro do art. 62 do Anexo II, do RICARF, bem como no art. 26-A, do Decreto n.º 70.235/72, não sendo essa a situação em questão.

Enfrentada as questões acima, apenas faço um pequeno reparo na decisão de piso, determinando, 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.

A esse respeito, 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 nº 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 nº 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.

Ante o exposto, no presente caso, faz-se necessário 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.

Por fim, registro que não vislumbro qualquer nulidade do lançamento, eis 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.

### **Conclusão**

Ante o exposto, voto por CONHECER do Recurso Voluntário para rejeitar a prejudicial de decadência e, no mérito, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, a fim de: (i) excluir da base de cálculo da multa lançada, os valores consubstanciados nos eventos “Retificação de DN” e “Retificação Acórdão”, constantes na planilha de e-fls. 1325/1330, anexa ao Despacho de Diligência (e-fls. 1331/1332), já observado o período reconhecidamente decaído até 11/2000; e (ii) 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, se mais benéfico ao sujeito passivo.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite