



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo nº** 18186.000144/2007-85  
**Recurso nº** Especial do Procurador  
**Resolução nº** **9202-000.143 – 2ª Turma**  
**Data** 28 de setembro de 2017  
**Assunto** CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** ATRA PRESTADORA DE SERVIÇOS EM GERAL LTDA.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do recurso em diligência à Secretaria de Câmara, para que este processo seja apensado ao de nº. 14485.001924/2007-17, que se encontra pendente de apreciação de recurso voluntário, para posterior distribuição ao relator, para julgamento em conjunto dos Recursos Especiais, por conexão, caso aplicável.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Heitor de Souza Lima Junior – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente em exercício), Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo, Patrícia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior e Ana Cecília Lustosa da Cruz (Suplente convocada).

### **Relatório**

Em litígio, o teor do Acórdão nº 2403-002.877, prolatado pela 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, na sessão plenária de 04 de dezembro de 2014 (e-fls. 224 a 237). Ali, por maioria de votos, deu-se parcial provimento ao Recurso Voluntário, na forma de ementa e decisão a seguir:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**Período de apuração: 01/01/1999 a 31/12/2001**NULIDADE. INOCORRÊNCIA.**A declaração de nulidade de atos processuais depende da demonstração do efetivo prejuízo, o que não restou comprovado neste processo.**DECADÊNCIA. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. OMISSÃO DE FATOS GERADORES EM GFIP.**O Supremo Tribunal Federal, através da Súmula Vinculante nº 08, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 24/07/91, devendo, portanto, ser aplicada a regra quinquenal da decadência do Código Tributário Nacional. Por tratar o lançamento de não cumprimento de obrigação acessória constituidora de crédito tributário e por a fiscalização apontar que não foram informados parte dos fatos geradores, aplica-se o disposto no § 4º, do artigo 150, do CTN.**GFIP. ERROS NOS DADOS RELACIONADOS AOS FATOS GERADORES. INFRAÇÃO.**Constitui infração, punível na forma da Lei, a apresentação de Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP) com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, conforme disposto na Legislação.**PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENÉFICA. ATO NÃO DEFINITIVAMENTE JULGADO. MULTA GFIP.**Conforme determinação do Código Tributário Nacional (CTN) a lei aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática. A multa deverá ser recalculada, com base na redação dada pela Lei 11.941/2009 ao artigo 32-A da Lei 8.212/91, com a prevalência da mais benéfica ao contribuinte.**Recurso Voluntário Provido em Parte**Decisão: em preliminar: Por unanimidade de votos, em negar provimento à preliminar de nulidade e dar provimento à preliminar de decadência parcial do crédito tributário até 11/2001, com base na regra do art. 150, § 4º do CTN. A conselheira Daniele Souto Rodrigues votou pelas conclusões quanto à nulidade. No mérito: Por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para determinar o recálculo da multa de acordo com o disciplinado no art. 32A da Lei 8.212/91, na redação dada pela Lei 11.941/2009 e prevalência do valor mais benéfico para a recorrente.*

Enviados os autos à Fazenda Nacional para fins de ciência do Acórdão em 09/01/15 (e-fl. 239), sua Procuradoria apresentou, em 24/02/2015 (e-fl. 256), Recurso Especial, com fulcro no art. 67 do Anexo II ao Regimento Interno deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº. 256, de 22 de julho de 2009 (e-fls. 240 a 255).

As matérias serão aqui relatadas na ordem em que apresentadas no pleito recursal.

a) Quanto à decadência:

Alega-se, no pleito, quanto à matéria admitida, divergência em relação ao decidido por esta 2ª. Turma da CSRF, em 09/03/10, no âmbito do Acórdão nº 9202-00.472 e, ainda, em relação ao decidido pela 2ª. Turma Ordinária da 3ª. Câmara da 2ª. Seção deste CARF, em 19/06/13, no âmbito do Acórdão no. 2302-02.538, de ementas e decisões a seguir transcritas.

**Acórdão 9202-00.472**

*CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS*

*Exercício: 1996*

*AUTO DE INFRAÇÃO - PENALIDADE DECORRENTE DO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - DECADÊNCIA.*

*O prazo decadencial aplicável à exigência de multa pelo preparo inadequado de folhas de pagamento é aquele previsto no artigo 173, inciso I, do CTN, ou seja, tem início no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Lançamento que envolve as competências 04/1995 e 05/1995, cuja ciência ocorreu em 07/12/2005, está atingido pela decadência.*

*Recurso especial provido.*

*Decisão: por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso*

**Acórdão 2302-02.538**

*Assunto: Obrigações Acessórias*

*Período de apuração: 01/01/1996 a 31/08/2005*

*AUTO-DE-INFRAÇÃO. FALTA DE APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA.*

*É obrigação da empresa exibir à fiscalização todos os documentos relacionados à contribuições previdenciárias.*

*DECADÊNCIA.*

*O Supremo Tribunal Federal, através da Súmula Vinculante nº 08, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 24/07/91. Tratando-se de tributo sujeito ao lançamento por homologação, que é o caso das contribuições previdenciárias, devem ser observadas as regras do Código Tributário Nacional - CTN. Comprovado nos autos o pagamento parcial, aplica-se o artigo 150, §4º; caso contrário, aplica-se o disposto no artigo 173, I. No auto de infração por descumprimento de obrigação acessória, não há hipótese de recolhimento parcial devendo ser aplicado o artigo 173, I do Código Tributário Nacional.*

*MULTA A multa aplicada para a infração de não apresentação de documentos é fixada por auto de infração, independentemente do número de ocorrências. Mesmo que reste apenas um documento não apresentado, a multa permanece incólume.*

*Recurso Voluntário Negado*

*Decisão: por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado*

Entende a Fazenda Nacional quanto à matéria que:

a) Que não houve pagamento antecipado, mesmo porque se trata de auto de infração (lançamento de multa, penalidade), cujo lançamento será sempre de ofício, não por homologação. Ressalta que o termo inicial de decadência desloca-se para o fato gerador, nos termos do art. 150, §4º. do CTN, tão somente quando o lançamento for por homologação e o contribuinte efetuar o pagamento antecipado;

b) Por conta disso, entende que, no caso, aplica-se como termo inicial da decadência o disposto no art. 173, inciso I do CTN. Ressalta que a correta aplicação do decidido no âmbito do Recurso Repetitivo REsp 973.733/SC pelo Superior Tribunal de Justiça levaria à aplicação, *in casu*, do referido art. 173;

c) Entende que, no caso em apreço, o fato gerador se refere ao período de 01/1999 a 12/2001. Aplicando-se a regra do artigo 173, I do CTN, conclui-se que a obrigação acessória não restou atingida pela decadência para as competências de 12/00 a 12/01, tendo em vista que o contribuinte teve ciência do auto de infração em 16/12/2006.

Requeru, assim, o conhecimento e o provimento do recurso para que seja aplicado o prazo decadencial previsto no art. 173, I do CTN.

b) Quanto a retroatividade benéfica da multa :

Alega-se, no pleito, quanto à matéria admitida, divergência em relação ao decidido por esta 2ª. Turma da CSRF, em 09/03/10 no âmbito do Acórdão nº 9202-02.086, e, ainda, em relação ao decidido pela 1ª. Turma Ordinária da 4ª. Câmara da 2ª. Seção deste CARF, em 19/06/13, no âmbito do Acórdão no. 2401-00.127, de ementas e decisões a seguir transcritas.

**Acórdão 9202-02.086**

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS*

*Data do fato gerador: 01/04/2001 a 30/0/2006*

*AUTO DE INFRAÇÃO. PENALIDADE DECORRENTE DO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DECADÊNCIA.*

*O prazo decadencial aplicável à exigência de multa decorrente de omissão de informações em GFIP é aquele previsto no artigo 173, inciso I, do CTN, ou seja, tem início no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.*

*OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. PENALIDADE. GFIP.  
OMISSÕES.INCORREÇÕES. RETROATIVIDADE BENIGNA.*

*A multa prevista no art. 44, inciso I da Lei 9.430, de 1997, decorrente do lançamento de ofício é única, no importe de 75% (se não duplicada), e visa apenar, de forma conjunta, tanto o não pagamento (parcial ou total) do tributo devido, quanto a não apresentação da declaração ou a declaração inexata, sem haver como mensurar o que foi aplicado para punir uma ou outra infração.No presente caso, em que houve a aplicação da multa prevista no revogado art. 32, § 5º, que se refere à apresentação de declaração inexata, e também da sanção pecuniária pelo não pagamento do tributo devido no prazo de lei,estabelecida no igualmente revogado art. 35, II, o cotejo das duas multas, em conjunto, deverá ser feito em relação à penalidade pecuniária do art. 44,inciso I, da Lei 9.430, de 1997, que se destina a punir ambas as infrações já referidas, e que agora encontra aplicação no contexto da arrecadação das contribuições previdenciárias.Recalcular o valor da multa, se mais benéfico ao contribuinte, de acordo como disciplinado no art. 44, I da Lei no 9.430, de 1996, deduzidos os valores levantados a título de multa nas NFLDs correlatas.*

*Recurso especial negado.*

*Decisão: por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Gustavo Lian Haddad (Relator), Gonçalo Bonet Allage, Manoel Coelho Arruda Junior e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Elias Sampaio Freire.*

**Acórdão 2401-00.127**

*CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS*

*Período de apuração: 01/01/1999 a 31/12/2005*

*CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. 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, § 4º, do Códex 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, trata-se de auto de infração por descumprimento de obrigação acessória decorrente de Notificação Fiscal, onde fora reconhecida a decadência do artigo 150, § 4º, do CTN, impondo seja levada a efeito a mesma decisão nestes autos em face da relação de causa e efeito que os vincula.*

*ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS*

*Período de apuração: 01/01/1999 a 31/12/2005*

*OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - DESCUMPRIMENTO - INFRAÇÃO*

*Consiste em descumprimento de obrigação acessória, a empresa apresentar a GFIP - Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias*

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Período de apuração: 01/01/1999 a 31/12/2005*

*LEGISLAÇÃO SUPERVENIENTE MAIS FAVORÁVEL - PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA - APLICAÇÃO*

*Na superveniência de legislação que se revele mais favorável ao contribuinte no caso da aplicação de multa pelo descumprimento de obrigação acessória, aplica-se o princípio da retroatividade benigna da lei aos casos não definitivamente julgados, conforme estabelece o CTN.*

*RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO EM PARTE*

*Decisão: I) Por unanimidade de votos, em declarar a decadência das contribuições apuradas até a competência 11/2000; II) Por maioria de votos, em declarar a decadência das contribuições apuradas até a competência 11/2001. Vencidas as Conselheiras Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Bernadete de Oliveira Barros e Ana Maria Bandeira (relatora), que votaram por declarar a decadência das contribuições apuradas até a competência 11/2000; e III) Por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para recalcular o valor da multa de acordo com o disciplinado 44, I da Lei nº 9.430, de 1996, deduzidos os valores levantados a título de multa nas NFLD correlatas. Designado para redigir o voto vencedor, na parte referente à decadência o Conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.*

Após defender a existência de divergência interpretativa, caracterizada pela similitude de situações fáticas e soluções diametralmente opostas, em linhas gerais, argumenta a Fazenda Nacional em sua demanda que:

a) O ordenamento jurídico pátrio rechaça a existência de *bis in idem* na aplicação de penalidades tributárias. Isso significa dizer, em suma, que não é legítima a aplicação de mais de uma penalidade em razão do cometimento da mesma infração tributária, sendo certo que o contribuinte não pode ser apenado duas vezes pelo cometimento de um mesmo ilícito. O que a proibição do *bis in idem* pretende evitar é a dupla penalização por um mesmo ato ilícito, e não, propriamente, a utilização de uma mesma medida de quantificação para penalidades diferentes, decorrentes do cometimento de atos ilícitos também diferentes;

b) Nessa linha, constata-se que antes das inovações da MP 449/2008, atualmente convertida na Lei 11.941/2009, o lançamento do principal era realizado separadamente, em NFLD, incidindo a multa de mora prevista no artigo 35, II da Lei 8.212/91, além da lavratura do auto de infração, com base no artigo 32 da Lei 8.212/91 (multa isolada). Com o advento da MP 449/2008, instituiu-se uma nova sistemática de constituição dos créditos tributários, o que

torna essencial a análise de pelo menos dois dispositivos: artigo 32-A e artigo 35-A, ambos da Lei 8.212/91.

b.1) O art. 32-A citado trata de preceito normativo destinado unicamente a penalizar o contribuinte que deixa de informar em GFIP dados relacionado a fatos geradores de contribuições previdenciárias, nos termos do art. 32, inciso IV, da Lei 8.212/91. O atual regramento não criou maiores inovações aos preceitos do antigo art. 32 da Lei 8.212/91, exceto no que tange ao percentual máximo da multa que, agora, passou a ser de 20% (vinte por cento). Assim, a infração antes penalizada por meio do art. 32, passou a ser enquadrada no art. 32-A, com a multa reduzida.

b.2) Contudo, a MP 449/2008 também inseriu no ordenamento jurídico o art. 35-A, que corrobora a tese suscitada no acórdão paradigma e ora defendida, no sentido de que a o art. 44, inciso I, da Lei 9.430/96 abarca duas condutas: o descumprimento da obrigação principal (totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento) e também o descumprimento da obrigação acessória (falta de declaração ou declaração inexata). Por certo, deve-se privilegiar a interpretação no sentido de que a lei não utiliza palavras ou expressões inúteis e, em consonância com essa sistemática, tem-se que, a única forma de harmonizar a aplicação dos artigos citados é considerar que o lançamento da multa isolada prevista no artigo 32-A da Lei 8.212/91 ocorrerá quando houver tão somente o descumprimento da obrigação acessória, ou seja, as contribuições destinadas a Seguridade Social foram devidamente recolhidas. Por outro lado, toda vez que houver o lançamento da obrigação principal, além do descumprimento da obrigação acessória, a multa lançada será única, qual seja, a prevista no artigo 35-A da Lei 8.212/91;

c) houve lançamento de contribuições sociais em decorrência da atividade de fiscalização que deu origem ao presente feito. Logo, de acordo com a nova sistemática, o dispositivo legal a ser aplicado seria o artigo 35-A da Lei 8.212/91, com a multa prevista no lançamento de ofício (artigo 44 da Lei 9.430/96). Nessa linha de raciocínio, a NFLD e o Auto de Infração devem ser mantidos, com a ressalva de que, no momento da execução do julgado, a autoridade fiscal deverá apreciar a norma mais benéfica: se as duas multas anteriores (art. 35, II, e 32, IV, da norma revogada) ou o art. 35-A da MP nº. 449.

Requer, assim, quanto à matéria, que seja conhecido e dado total provimento ao presente recurso, quanto à matéria, para reformar o acórdão recorrido, para que seja adotada a tese esposada do acórdão paradigma, devendo-se verificar, na execução do julgado, qual norma mais benéfica: se a soma das duas multas anteriores (art. 35, II, e 32, IV, da norma revogada) ou a do art. 35-A da MP 449/2008.

O recurso foi admitido pelo despacho de e-fls. 258 a 266.

Cientificada a autuada em 07/04/2016 (e-fl. 275), esta ficou inerte quanto à apresentação de contrarrazões ao pleito fazendário e/ou Recurso Especial de sua iniciativa.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Heitor de Souza Lima Junior, Relator

Processo nº 18186.000144/2007-85  
Resolução nº **9202-000.143**

**CSRF-T2**  
Fl. 286

---

Verifico que a infração que deu azo ao descumprimento da obrigação acessória em testilha no presente processo é a mesma que levou à exigência do tributo, como obrigação principal, no processo nº 14485.001924/2007-17, ainda pendente do julgamento de recurso de ofício. Dessa forma, a decisão naquele processo pode ter consequência direta sobre o presente e, por essa razão, devem ambos serem apreciados em conjunto.

Destarte, voto no sentido de converter o julgamento do recurso em diligência à Secretaria de Câmara, para que este processo seja apensado ao de nº. 14485.001924/2007-17, que se encontra pendente de apreciação de recurso de ofício, para posterior distribuição ao relator, para julgamento em conjunto dos Recursos Especiais, por conexão, caso aplicável.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Heitor de Souza Lima Junior