



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



<b>Processo nº</b>	19515.000233/2008-04
<b>Recurso</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>2301-010.867 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	12 de setembro de 2023
<b>Recorrente</b>	JINZAIGINKO SOL NASCENTE CONSULTORIA DE. RECURSOS HUMANOS LTDA
<b>Interessado</b>	FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/12/2006

**DECADÊNCIA. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. 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.

**DECADÊNCIA. CONTAGEM DO PRAZO. SÚMULA CARF Nº 101.**

Na hipótese de aplicação do art. 173, inciso I, do CTN, o termo inicial do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

**INCONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA CARF Nº 02.**

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a constitucionalidade de lei tributária.

**APLICAÇÃO DE PENALIDADE. PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA. LEI Nº 8.212/1991, COM A REDAÇÃO DADA PELA MP 449/2008, CONVERTIDA NA LEI Nº 11.941/2009. PORTARIA PGFN/RFB Nº 14 DE 04 DE DEZEMBRO DE 2009.**

O cálculo da penalidade deve ser efetuado em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer em parte do Recurso Voluntário, não conhecendo das alegações de constitucionalidade, e por negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

João Maurício Vital - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Mônica Renata Mello Ferreira Stoll - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mônica Renata Mello Ferreira Stoll, Wesley Rocha, Flavia Lilian Selmer Dias, Fernanda Melo Leal, Alfredo Jorge Madeira Rosa, Mauricio Dalri Timm do Valle, Wilderson Botto (suplente convocado) e João Mauricio Vital (Presidente).

## Relatório

Por bem sintetizar os fatos e as razões da Impugnação, adoto o relatório da decisão de primeira instância (e-fls. 99/101), o qual transcrevo a seguir:

1. Trata-se de Auto de Infração (Debcad nº 37.099.723-9) lavrado em 26/12/2007 em virtude do descumprimento da obrigação acessória prevista no artigo 32, inciso IV, §6º da Lei 8.212/91, com redação dada pela Lei 9.528/97, combinado com o art. 284, III do Decreto 3.048/99, uma vez que, de acordo com o Relatório Fiscal da Infração (fls. 7), a empresa apresentou GFIP – Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informação à Previdência Social, com informações inexatas, incompletas ou omissas, em relação aos dados não relacionados aos fatos geradores de contribuições previdenciárias, quais sejam:

- a) declaração incorreta da alíquota do SAT/RAT no período de 01/99 a 05/03 (informou 1% quando o correto seria 2%).
- b) omissão do tomador na cessão de mão-de-obra temporária/terceirizada no período de 07/99 a 03/00, 09/00 a 11/03.
- c) omissão/inexatidão dos valores da retenção de 11% sobre a nota fiscal de serviços de cessão de mão-de-obra, no período de 04/99 a 12/03;
- d) omissão de datas em ocorrências de saídas, afastamentos de trabalhadores, nos períodos de 04/99 a 06/00, 09/00 a 11/01, 01/02 a 08/02, 10/02, 01/03 a 04/03, 12/03 a 04/04, 07/04 a 09/04, 11/04 a 04/05, 06/05, 10/05, 12/05 e 02/06.

1.1. Em decorrência do descumprimento da obrigação acessória prevista em lei, foi aplicada a multa conforme o artigo 284, III e 373 do Regulamento da Previdência Social RPS, aprovado pelo Decreto 3.048/99, correspondente a 5% do valor mínimo, por campo omissos ou incorretos, respeitado o limite por competência, conforme o art.283, caput, do Regulamento da Previdência Social – RPS, no montante de R\$ 10.217,25 (dez mil, duzentos e dezessete reais e vinte e cinco centavos), valor este atualizado pela Portaria MPS/MF nº 142/2007, consoante Relatório Fiscal da Aplicação da Multa e planilha de fls.15/16.

### DA IMPUGNAÇÃO

2. A notificada apresentou impugnação tempestiva, razões às fls 26/39, onde alega em síntese:

2.1. que o prazo para constituição do crédito previdenciário é de cinco anos a contar do fato gerador, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN, razão crédito referente ao período de 01/2002 a 11/2002 deve ser cancelado, tendo em vista que o lançamento foi efetuado em 12/2007;

2.2. que a multa aplicada é desproporcional, na medida em que da soma dos valores dos autos-de-infração, tendentes à cobrança de multa por suposto descumprimento de obrigação acessória, é superior às correlatas nas NFLD lavradas em face da Impugnante.

Mais precisamente, referidos Auto de Infração correspondem a 108% do valor das NFLD lavradas na mesma ação fiscal.

2.3. que para se definir o que é uma penalidade tributária razoável e proporcional, a jurisprudência tomou por base o disposto no art. 412 do Código Civil, que determina que “*o valor da cominação imposta na cláusula penal não pode exceder o da obrigação principal*”, havendo entendimento majoritário no sentido de que a multa imposta ao contribuinte, por descumprimento de obrigação acessória, não pode superar 100% do valor do tributo devido.

2.4. Neste sentido, a jurisprudência pátria, inclusive o STF, é firme ao afastar as multas combinadas por descumprimento de obrigação acessória, quando forem maiores do que as próprias obrigações principais, como ocorre no presente caso.

#### Do Pedido

3. Pelas razões expostas, a Impugnante pede que Auto-de-Infração seja cancelado.

#### Da Diligência

4. A análise preliminar do processo demonstrou a necessidade do envio dos autos para manifestação fiscal e elaboração de nova planilha com o cálculo da multa considerando a infração “omissão do tomador na cessão de mão-de-obra” não considerada no cálculo inicial. Foi solicitada, ainda, informações quanto a alíquota SAT errada e aquela considerada correta, o nome do(s) tomador(es) de serviços na cessão de mão-de-obra omitidos, os valores da retenção de 11% sobre a nota fiscal de serviços que não foram declarados bem como as datas de ocorrências de saídas/afastamentos que foram omitidas, para que o contribuinte possa exercer, plenamente o seu direito de defesa podendo corrigir a falta.

#### Do Adendo à Defesa

5. Antes da manifestação da autoridade fiscal, a empresa apresentou adendo à sua impugnação (fls. 68/73), onde solicita que seja cancelado o crédito atingido pela decadência, nos termos da Súmula nº 08 do STF e ainda, que seja aplicada a penalidade menos severa nos termos do art. 106 do CTN com o recálculo da multa aplicada para adequá-la à legislação atualmente em vigor, conforme alterações promovidas pela MP 449 na Lei 8.212/91 (art. 32 A, II).

#### Da Manifestação da Fiscalização

6. A Fiscalização manifestou-se às folhas 78/83, onde além de fornecer as informações solicitadas pela autoridade julgadora, opina pela retificação do valor da multa em virtude da decadência em relação às competências 01/99 a 11/01 com base no entendimento do STF na Súmula Vinculante nº 08, de 20/06/2008.

6.1. Os autos retornaram para julgamento antes de findo o prazo para manifestação do contribuinte, razão pela qual foram novamente devolvidos à DEFIS para manifestação e posterior encaminhamento à DERAT para juntada, se for o caso, de eventual adendo à defesa, protocolado pelo contribuinte. Cumprida a diligência os autos retornaram para julgamento.

É o relatório.

A Impugnação foi julgada Procedente em Parte pela 14<sup>a</sup> Turma da DRJ/SP1 em decisão assim ementada (e-fls. 98/107):

#### ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/12/2006

**DECADÊNCIA. SÚMULA VINCULANTE DO STF.** Com a publicação do enunciado da Súmula Vinculante nº 8 do STF que declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que estabeleciam o prazo decenal para constituição e cobrança dos créditos, a matéria passa a ser regida pelo Código Tributário Nacional.

SUPERVENIÊNCIA DE PARECER E DE NOTA TÉCNICA. O Parecer PGFN/CAT no 1.617/2008 aprovado pelo Sr. Ministro do Estado da Fazenda vincula a Secretaria da Receita Federal do Brasil à tese jurídica fixada (art. 42 da Lei Complementar nº 73/1993).

AUTO-DE-INFRAÇÃO. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. Constitui infração a empresa declarar em GFIP informações inexatas, incompleta ou omissas, com relação aos dados não relacionados aos fatos geradores das contribuições previdenciárias ( Art. 32, inciso IV, §§3º e 6º da Lei 8.212/91).

LEGISLAÇÃO MAIS BENÉFICA Tratando-se de ato não definitivamente julgado, a Administração deve aplicar a lei vigente ao tempo da prática do ato ou fato, quando esta se apresentar mais benéfica ao contribuinte, afastando-se a lei nova quando as alterações referentes às penalidades se apresentarem mais severas.

Cientificada do acórdão de primeira instância em 18/10/2012 (e-fls. 109), a interessada interpôs Recurso Voluntário em 16/11/2012 (e-fls. 110/125) contendo os argumentos a seguir sintetizados.

- Insurge-se contra o entendimento do acórdão recorrido de que o crédito tributário referente à competência 12/2001 não estaria atingido pela decadência. Defende que, segundo decisão do STJ, o termo inicial do art. 173, I, do CTN “nada mais é do que o primeiro dia seguinte ao período de apuração do fato gerador”. Aduz que, no presente caso, o direito de fiscalização constituir o crédito tributário relativo ao mês 12/2001 já se encontrava decaído no momento da ciência do Auto de Infração, em 29/12/2007, devendo ser considerado 01/01/2002 como termo inicial.

- Discorre sobre a desproporcionalidade da multa aplicada e conclui que a penalidade imposta não atende aos princípios da razoabilidade, proporcionalidade e finalidade aos quais a Administração está vinculada, tendo em vista que o seu valor total é superior ao das obrigações principais correlatas.

- Sustenta que, em vista da revogação da norma que autorizava a imposição da penalidade ora debatida, faz jus à aplicação do princípio da retroatividade benigna previsto no art. 106, II, do CTN, devendo ser integralmente cancelado o lançamento referente à multa em questão. Não sendo esse o entendimento adotado, defende que a multa exigida no presente processo deve ser cotejada com a prevista no art. 32-A, I, da Lei nº 8.212/91 para se aferir a mais benéfica.

## Voto

Conselheira Mônica Renata Ferreira Stoll - Relatora

O Recurso Voluntário é tempestivo, contudo, deve ser parcialmente conhecido.

Trata o presente processo de multa por descumprimento de obrigações acessórias com base no art. 32, IV e §6º, da Lei nº 8.212/91, vigente à época dos fatos (CFL 69).

Inicialmente, o sujeito passivo suscita a decadência do crédito tributário referente à competência 12/2001.

Sobre o tema, aplica-se o disposto na 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.

Impõe-se observar ainda o entendimento consolidado na Súmula CARF 101:

Na hipótese de aplicação do art. 173, inciso I, do CTN, o termo inicial do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

No caso em exame, a recorrente defende que o termo inicial para a contagem do prazo decadencial relativo à competência 12/2001 se deu, com base no art. 173, I, do Código Tributário Nacional – CTN, em 01/01/2002, encontrando-se decaído o crédito tributário correspondente no momento da ciência do Auto de Infração, em 29/12/2007.

Não assiste razão à interessada.

Como já pontuado no acórdão recorrido, a contagem do prazo para a competência 12/2001 começou apenas em 01/2003, haja vista que o lançamento só poderia ser efetuado a partir de 01/2002, após a entrega da GFIP com informações inexatas, incompletas ou omissas. Assim, como a contribuinte foi cientificada do Auto de Infração em 29/12/2007 (e-fls. 25), não há que se falar em decadência da competência 12/2001 aplicando-se a regra do art. 173, I, do CTN.

Quanto à alegação de que houve ofensa aos princípios constitucionais da razoabilidade, proporcionalidade e finalidade, não cabe a este Conselho manifestar-se a respeito do tema, nos termos do art. 26-A do Decreto 70.235/72, com redação dada pela Lei 11.941/09. É nesse mesmo sentido a Súmula CARF nº 2, de observância obrigatória por seus Conselheiros:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a constitucionalidade de lei tributária.

Vale lembrar que, segundo o art. 142 do CTN, a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, não cabendo discussão sobre a aplicação das determinações legais vigentes por parte das autoridades fiscais.

No que concerne à aplicação da retroatividade benigna, verifica-se que o julgamento de primeira instância efetuou o cotejo entre a multa exigida no presente processo e a apurada com base no art. 32-A da Lei nº 8.212/91, exatamente como solicitado no Recurso Voluntário. No entanto, o comparativo deverá ser realizado no momento do pagamento ou do parcelamento do crédito tributário, conforme previsto na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14, de 04 de dezembro de 2009.

Por todo o exposto, voto por conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo das alegações de constitucionalidade, e, na parte conhecida, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Mônica Renata Mello Ferreira Stoll

Fl. 6 do Acórdão n.º 2301-010.867 - 2<sup>a</sup> Sejul/3<sup>a</sup> Câmara/1<sup>a</sup> Turma Ordinária  
Processo nº 19515.000233/2008-04