



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



**Processo n°** 19515.000234/2008-41  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão n°** 2301-010.868 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 12 de setembro de 2023  
**Recorrente** JINZAIGINKO SOL NASCENTE CONSULTORIA DE RECURSOS HUMANOS LTDA  
**Interessado** 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 inconstitucionalidade 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 inconstitucionalidade, 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. 171/173), o qual transcrevo a seguir:

1. Trata-se de Auto de Infração (Debcad n.º 37.099.722-0) lavrado em 11/10/2007 em virtude do descumprimento da obrigação acessória prevista no artigo 32, inciso IV, §3º da Lei 8.212/91, com redação dada pela Lei 9.528/97, combinado com o art. 225, IV, §4º, do Decreto 3.048/99, uma vez que, de acordo com o Relatório Fiscal da Infração (fls. 06/07), a empresa apresentou GFIP - Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informação à Previdência Social, omitindo fatos geradores (remunerações pagas a segurados empregados e a contribuintes individuais) e as respectivas contribuições previdenciárias, no período de 01/1999 a 12/2006.

1.1. A multa aplicada na presente infração foi a prevista no artigo 32, inciso IV, §5º da Lei 8.212/91, combinado com o artigo 284, inciso II do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048/99, no valor total de R\$ 88.560,08 (oitenta e oito mil, quinhentos e sessenta reais e oito centavos), correspondente a 100% (cem por cento) do valor das contribuições não declaradas, limitado, por competência, aos valores previstos no §4º do art. 32 da Lei 8.212/91 (em função do número de segurados da empresa). O cálculo da multa encontra-se detalhado no anexo ao Relatório Fiscal da Aplicação da Multa (fls. 17/31), que discrimina, por competência, as contribuições não declaradas, que integraram o valor final da multa aplicada, respeitado, também por competência, o limite legal.

### DA IMPUGNAÇÃO

2. A notificada apresentou defesa tempestiva, razões às fls 40/60, 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 cominadas por descumprimento de obrigação acessória, quando forem maiores do que as próprias obrigações principais, como ocorre no presente caso.

2.5. que é inválida a exigência das contribuições destinadas ao Incra, SESC, SENAC, SEBRAE e ao Salário-Educação, tendo em vista que a partir da Emenda Constitucional no 33/2001, as contribuições sociais e as de intervenção no domínio econômico devem ter, como base de cálculo na hipótese de alíquota ad valorem, o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro;

2.6. que é evidente que as contribuições do Salário-Educação, ao INCRA, ao SEBRAE, ao SESC e ao SENAC foram revogadas pela referida alteração constitucional, sendo indevida a exigência de tais tributos após 11 de dezembro de 2001;

2.7. que nesta esteira, não poderia ser cominada multa à Impugnante por ter ela prestado informações ao Fisco “*com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias*”, conforme afirma o Auto de Infração, no que tange às retromencionadas contribuições, após o advento da EC n.º 33/2001, tendo em vista que não houve o nascimento da respectiva obrigação tributária.

2.8. que tendo em vista que parte dos fatos geradores das Contribuições Previdenciárias em questão não ocorreram, não há que se falar em descumprimento da obrigação acessória imputada à Impugnante no presente caso, e deve a respectiva multa cominada ser cancelada no que tange a esta parte.

#### 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, se fosse o caso, com o cálculo da multa considerando a alíquota incorreta do SAT/RAT, a partir da competência 06/2003, conforme despacho de fls.134/136.

#### Do Adendo à Defesa

5. Antes da manifestação da autoridade fiscal, a empresa apresentou adendo à sua impugnação (fls. 141/146), onde solicita que seja cancelado o crédito atingido pela decadência, nos termos da Súmula n.º 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 Fiscal

6.. A Fiscalização manifestou-se às folhas 151/152, onde informa que as diferenças referente à alíquota de 1% do SAT/GILRAT que não foram incluídas no cálculo da multa do presente Auto-de-Infração serão objeto de lançamento em nova ação fiscal com CFL correto. Manifesta-se, ainda, 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 n.º 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 devolvido à DEFIS para manifestação e posterior encaminhamento à DERAT para juntada, se for o caso, de eventual adendo à defesa, protocolado pelo contribuinte (fls. 156/157). Cumprida a diligência os autos retornaram para julgamento..

É o relatório.

A Impugnação foi julgada Procedente em Parte pela 14ª Turma da DRJ/SP1 em decisão assim ementada (e-fls. 170/180):

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 n.º 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 n.º 73/1993).

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - Constitui infração deixar de informar mensalmente por meio de GFIP os dados cadastrais, todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias e outras informações de interesse do INSS. Art. 32, IV da Lei 8.212/91.

LEGISLAÇÃO MAIS BENÉFICA – Tratando-se de ato não definitivamente julgado, a Administração deve aplicar a lei nova a ato ou fato pretérito quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática, assim observando, quando da aplicação das alterações na legislação tributária referente às penalidades, a norma mais benéfica ao contribuinte.

Cientificada do acórdão de primeira instância em 18/10/2012 (e-fls. 182), a interessada interpôs Recurso Voluntário em 16/11/2012 (e-fls. 183/205) contendo os argumentos a seguir sintetizados.

- Solicita que o julgamento do presente processo seja feito em conjunto com o dos processos administrativos n.º 19515.000230/2008-62, 19515.000153/2008-41 e 19515.000229/2008-39.

- 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 a 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.

- Reproduz as razões de sua Impugnação quanto à cobrança de contribuições ao INCRA, SESC, SENAC, SEBRAE e salário educação. Alega a invalidade da multa correlata a fatos geradores que não ocorreram.

- 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 somada às multas de mora exigidas nos processos administrativos n.º 19515.000230/2008-62, 19515.000153/2008-41 e 19515.000229/2008-39, lastreadas no art. 35, II, da Lei n.º 8.212/91, e então comparada com a multa prevista no art. 44, I, da Lei n.º 9.430/96 para se aferir a mais benéfica.

## Voto

Conselheira Mônica Renata Mello 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 §5º, da Lei nº 8.212/91, vigente à época dos fatos (CFL 68).

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. 40), não há que se falar em decadência da competência 12/2001 aplicando-se a regra do art. 173, I, do CTN.

No que tange às alegações sobre a multa relacionada às contribuições para o INCRA, SESC, SENAC, SEBRAE e Salário-Educação, verifica-se que o Recurso Voluntário tem o exato teor da Impugnação apresentada e que o Colegiado a quo já esclareceu a questão, não merecendo reparos a decisão recorrida (e-fls. 176):

Cabe salientar que para o cálculo da multa aplicada no presente lançamento não foram utilizadas as contribuições destinadas ao Incra, SESC, SENAC, SEBRAE e ao Salário-Educação, razão pela qual não têm pertinência as alegações feitas em relação à ilegalidade ou constitucionalidade da cobrança de tais contribuições.

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 inconstitucionalidade 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.

Quanto à aplicação da multa mais benéfica, o entendimento exarado na decisão de primeira instância está em conformidade com o disposto na Portaria Conjunta PGFN/RFB n.º 14, de 04 de dezembro de 2009, não havendo reparos a serem feitos nesse ponto. O comparativo deve ser realizado no momento do pagamento ou do parcelamento do crédito tributário, nos termos do art. 2º da referida Portaria.

Relevante registrar, por fim, que houve desistência do Recurso Voluntário nos processos administrativos n.º 19515.000230/2008-62, 19515.000153/2008-41 e 19515.000229/2008-38, não cabendo, por conseguinte, julgamento em conjunto com o que aqui se aprecia, como solicitado pelo sujeito passivo.

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

(documento assinado digitalmente)

Mônica Renata Mello Ferreira Stoll