



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.001859/2009-19
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-008.237 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 22 de outubro de 2019
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado FREIRE E ADVOGADOS ASSOCIADOS

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE.

Não se conhece de Recurso Especial de Divergência, quando não resta demonstrado o alegado dissídio jurisprudencial, tendo em vista a ausência de similitude fática entre os acórdãos recorrido e paradigma.

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. AUTO DE INFRAÇÃO ASSOCIADO AO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. PENALIDADES. RETROATIVIDADE BENIGNA.

No caso de multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, associadas e exigidas em lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, a retroatividade benigna deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos geradores, com a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. (Súmula CARF nº 119)

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas quanto à retroatividade benigna e, no mérito, na parte conhecida, em dar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício e Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Paula Fernandes, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Mauricio Nogueira Righetti, João Victor Ribeiro Aldinucci, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício).

Fl. 2 do Acórdão n.º 9202-008.237 - CSRF/2ª Turma
Processo nº 19515.001859/2009-19

Relatório

Trata-se de ação fiscal que originou os seguintes procedimentos:

PROCESSO	DEBCAD	TIPO	FASE
19515.001857/2009-11	37.205.019-0 (AI 34)	Obrig. Acessória	Recurso Especial
19515.001858/2009-66	37.205.020-4 (AI-52)	Obrig. Acessória	Dívida Ativa
19515.001859/2009-19	37.230.554-7 (AI 68)	Obrig. Acessória	Recurso Especial
19515.001860/2009-35	37.230.555-5 (Emp/SAT)	Obrig. Principal	Recurso Especial
19515.001861/2009-80	37.230.556-3 (Seg.)	Obrig. Principal	Recurso Especial
Processos não identificados	37.205.021-2 (AI-59)	Obrigações Acessórias	Situação desconhecida
	37.205.018-2 (AI 30)		

O presente processo trata do **Debcad 37.230.554-7 (AI-68)**, lavrado em razão de a empresa ter apresentado GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as Contribuições Previdenciárias. A Contribuinte deixou de informar em GFIP fatos geradores de Contribuições Previdenciárias relativos a pagamentos de pró-labore a contribuintes individuais no período de 01/2004 a 12/2004.

Em sessão plenária de 13/03/2013, foi julgado o Recurso Voluntário, prolatando-se o Acórdão nº 2402-003.475 (e-fls. 265 a 271), assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

PERÍODO DE APURAÇÃO: 01/01/2004 a 31/12/2004

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. AUSÊNCIA DE INFRAÇÃO VERIFICADA NOS AUTOS EM QUE SE DISCUTE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA SEGUE RESULTADO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. CANCELAMENTO DO AUTO DE INFRAÇÃO QUE SE IMPÕE. Trata-se de recurso interposto contra auto de infração lavrado em decorrência da apresentação de GFIPs com dados não correspondentes a todos os fatos de contribuições previdenciárias, o que representa infração ao disposto no art. 32, IV, § 5º da Lei nº 8.212/91. Ante a infração verificada, a autoridade fiscal imputou à Recorrente multa correspondente a 100% (cem por cento) do valor devido em contribuição não declarada, nos termos da Lei vigente à época da infração. Todavia, ante a ausência de infração verificada nos autos dos processos relacionados às obrigações principais, não há que se falar em imputação de multa por descumprimento de obrigação acessória.

Recurso Voluntário Provido."

A decisão foi assim resumida:

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em dar provimento parcial para exclusão dos valores relativos às contas 12.303 e 12.304 e para adequação da multa remanescente ao artigo 32-A da Lei nº 8.212/91, caso mais benéfica. Vencidos os conselheiros Ana Maria Bandeira, Lourenço Ferreira do Prado e Ronaldo de Lima

Macedo que davam provimento parcial apenas para aplicação do artigo 32-A da Lei n.º 8.212/91.

O voto vencedor foi assim fundamentado:

Todavia, ante a exclusão de valores verificada nos autos dos processos n.º 19515.001860/2009-35 e 19515.001861/2009-80 (obrigações principais), especificamente em relação às CONTAS 12.303 e 12.304, necessário o recálculo da multa para excluir os valores referentes às contas supra mencionadas.

Necessária, ainda, a adequação da multa remanescente ao artigo 32-A da Lei n.º 8.212/91, caso mais benéfica.

Os processos acima citados, que tratam das respectivas obrigações principais, foram julgados conjuntamente, na mesma sessão, tiveram o mesmo relator e decisões idênticas. Confirma-se a decisão dos processos **n.º 19515.001860/2009-35 (Acórdão n.º 2402-003.476I) e n.º 19515.001861/2009-80 (Acórdão n.º 2402-003.477):**

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em rejeitar a preliminar de decadência, vencidos os conselheiros Thiago Taborda Simões e Nereu Miguel Ribeiro Domingues que aplicavam a regra de decadência no artigo 150, §4º do CTN. No mérito, por voto de qualidade, vencidos os conselheiros Ana Maria Bandeira, Lourenço Ferreira do Prado e Ronaldo de Lima Macedo, em dar provimento parcial para exclusão dos valores relativos às contas 12.303 e 12.304.

O presente processo (n.º 19515.001859/2009-19) foi encaminhado à PGFN em 10/09/2013 (Despacho de Encaminhamento de e-fls. 272) e, em 27/09/2013, foi interposto o Recurso Especial de e-fls. 273 a 297 (Despacho de Encaminhamento de e-fls. 298).

O apelo está fundamentado no artigo 67, do Anexo II, do RICARF, e visa rediscutir:

- **exclusão dos valores relativos às Contas 12.303 e 12.304;**
- **aplicação da retroatividade benigna, relativamente às multas.**

Quanto à primeira questão, a Fazenda Nacional aborda sob dois ângulos:

- as obrigações principal e acessória são autônomas, portando não há que se falar que a obrigação acessória deve ter o mesmo destino da obrigação principal; como paradigma, foi indicado o Acórdão n.º 2302-01.163;
- a decisão proferida em processo principal somente pode ser aplicada aos seus conexos/reflexos/decorrentes após se tornar definitiva; como paradigma, foi indicado Acórdão de Embargos sem número, que anulou o Acórdão n.º 301-30.894 (processo n.º 18336.000065/00-10).

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, conforme Despacho n.º 2400-097/2014, de 22/01/2014 (e-fls. 300 a 305).

Em seu apelo, a Fazenda Nacional apresenta os seguintes argumentos, relativamente à exclusão dos valores relativos às Contas 12.303 e 12.304:

- quando da exposição dos fatos concernentes ao litígio, relatou-se que a decisão atacada reputou que a exclusão de valores verificada nos autos dos processos n.ºs 19515.001860/2009-35 e 19515.001861/2009-80 (obrigações principais), especificamente em relação às Contas 12.303 e 12.304 acarretaria o cancelamento parcial da obrigação acessória;
- todavia, tal posicionamento não pode prosperar;

- no caso em apreço, sucedeu o descumprimento de uma obrigação acessória de não declarar em GFIP todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias, o que rende ensejo à aplicação de penalidade pecuniária, nos termos do art. 32, inciso IV e § 5º da Lei nº 8.212, de 1991;

- a omissão na conduta de informar, em GFIP, todos os fatos geradores de Contribuições Previdenciárias, por si só, caracteriza a conduta tipificada na legislação, não havendo que se falar em exoneração de parcela da multa por conta da derrubada parcial da obrigação principal;

- na trilha dos precedentes jurisprudenciais colacionados, a obrigação acessória é autônoma e independente da ocorrência do fato gerador;

- os artigos 113 e 115 do Código Tributário Nacional são claros ao gizar que a obrigação acessória tem fato gerador próprio;

- nesse diapasão, a obrigação acessória possui fato gerador peculiar e a penalidade decorrente do seu descumprimento também ostenta suporte fático autônomo (cita doutrina de Flaviano Lima e Leandro Paulsen);

- tanto as obrigações acessórias não são dependentes das obrigações principais que o Código Tributário Nacional, no § 3º do seu art. 113, dispõe que a sua inobservância as converte em obrigação principal;

- sobre a autonomia das obrigações acessórias, também já se manifestou o Col. Superior Tribunal de Justiça, *verbis*:

TRIBUTÁRIO. PRÁTICA DE ATO MERAMENTE FORMAL. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DCTF. MULTA MORATÓRIA. CABIMENTO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. INOCORRÊNCIA DE SUAS HIPÓTESES DE CABIMENTO.

I - Os embargos de declaração constituem recurso de rígidos contornos processuais, cabíveis nas hipóteses enumeradas no artigo 535 do Código de Processo Civil ou para a correção de erro material no julgado. Não devem ser acolhidos quando seu real intento seja a obtenção de efeitos infringentes, os quais são excepcionais.

II - No caso concreto, a embargante, segundo a descrição dos fatos registrada no acórdão recorrido, deixou de cumprir obrigação acessória, razão pela qual não se aplica o benefício da denúncia espontânea e não se exclui a multa moratória. "As **responsabilidades acessórias autônomas, sem qualquer vínculo direto com a existência do fato gerador do tributo**, não estão alcançadas pelo art. 138, do CTN" (AgRg no AG nº 490.441/PR, Relator Ministro LUIZ FUX, DJ de 21/06/2004, p. 164).

III - Embargos de declaração rejeitados.

(EDcl no AgRg nos EDcl no REsp 885.259/MG, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 12.06.2007, DJ 28.06.2007 p. 882).
(grifos da recorrente)

- em conclusão, se a obrigação acessória é autônoma, o eventual perecimento da obrigação principal não lhe atinge, portanto em situações deste jaez, o que se observa, de fato, é que o Contribuinte deixou de obedecer às regras que impunham a informação, no documento próprio, de todos os fatos geradores de Contribuições Previdenciárias, sendo irretocável a cominação da multa;

- o eventual cancelamento parcial de NFLD/AIOP lavrada na mesma ocasião pela autoridade fiscal não surte nenhum efeito no presente processo de Auto de Infração por descumprimento de obrigação acessória, por se tratarem de obrigações autônomas;

- contudo, ainda que constatada alguma relação de prejudicialidade entre uma e outra em casos bastante específicos, como, por exemplo, o caso de se comprovar que determinado fato não declarado em GFIP, não constitui efetivamente fato gerador de Contribuição Previdenciária - premissa que se admite apenas para argumentar - ainda assim, o acórdão recorrido deveria ser reformado;

- a decisão de recurso administrativo deve ser motivada, consoante a Lei nº 9.784, de 1999, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal (art. 50, § 1º);

- a princípio, não haveria obstáculos jurídicos para que a autoridade julgadora pudesse adotar, como motivação de um ato administrativo, tal como é o caso das decisões administrativas proferidas por este Conselho, os fundamentos empregados em outra decisão de mesma natureza;

- contudo, há que se interpretar o comando legal de forma integrada com o ordenamento jurídico posto, de forma que a norma não se contraponha aos demais regramentos jurídicos;

- partindo-se desta premissa, impende destacar que existe uma diferença latente em simplesmente concordar com alguns dos fundamentos adotados em outra decisão e utilizá-los também como motivação, e adotar o decidido em outro processo como único fundamento para afastar a tributação, ou seja, dizer que um lançamento não irá subsistir porque o outro também foi afastado;

- nesta última hipótese, a decisão proferida em outro processo é a própria razão de decidir daquele que está sob análise;

- é o que geralmente ocorre com processos ditos decorrentes, cujo único pretexto de existência é o próprio processo principal;

- neste diapasão, por serem os processos resultantes dos mesmos fatos e dos mesmos fundamentos jurídicos, é de se concluir que deverá ser dada a mesma solução a ambos, sob pena de se estar proferindo decisões contraditórias;

- daí porque, normalmente, ao se decidir o processo decorrente, costuma-se determinar a aplicação, *in casu*, do que restou deliberado no processo principal;

- contudo, na hipótese dos autos não foi isso o que aconteceu, aqui a douta autoridade julgadora determinou o cancelamento parcial da exigência fiscal, sob o argumento de que o lançamento das obrigações principais não mais subsistia em sua totalidade, fato este inverídico, sem a ressalva de que fosse adotada a solução que vier a ser dada, definitivamente, no processo relativo à obrigação principal;

- tal ressalva se torna significativa a partir do momento em que a decisão que determinou a exclusão de valores verificada nos autos dos processos nºs 19515.001860/2009-35 e 19515.001861/2009-80 (obrigações principais), especificamente em relação às Contas 12.303 e 12.304, cancelamento este tido como verdade absoluta pelo órgão julgador *a quo*, não é definitiva e encontra-se passível de reforma pela Câmara Superior de Recursos Fiscais;

- para que a Administração exonere o Contribuinte dos gravames decorrentes do processo administrativo fiscal, é necessário que a decisão administrativa que determinou o cancelamento da exigência tributária tenha transitado em julgado, antes disso, a exigência subsiste (art. 45 do Decreto nº 70.235, de 1972);

- é dizer que, enquanto as decisões proferidas nos processos nºs 19515.001860/2009-35 e 19515.001861/2009-80 (obrigações principais) não se tornarem definitivas, não há se falar em insubsistência, ainda que parcial, do presente lançamento, pois a exigência persiste até que a decisão que a tenha cancelado transite em julgado;

- o Decreto nº 70.235, de 1972, define, em seu art. 42, quando as decisões administrativas se tornam definitivas;

- observe-se que a situação posta nos autos não se coaduna com nenhuma das hipóteses ali descritas, tendo em vista que, até o presente momento, a Fazenda Nacional sequer tomou ciência dos acórdãos proferidos nos processos nºs 19515.001860/2009-35 e 19515.001861/2009-80;

- conforme muito bem explicitado pelo voto condutor do julgamento dos Embargos de Declaração no Acórdão nº 301-30.894, a confirmação perante a CSRF da decisão proferida no processo em que se discute matéria prejudicial é evento futuro e incerto;

- diante da impossibilidade de se efetivá-la na prática, não há como considerar que o lançamento objeto da matéria prejudicada não mais deve subsistir;

- tal conclusão é equivocada, não podendo servir como único parâmetro para o cancelamento da exigência dos tributos e penalidades dele decorrentes;

- observe-se, por exemplo, que na eventualidade de se ter reformada a decisão proferida nos processos nº 19515.001860/2009-35 e 19515.001861/2009-80, o mesmo não poderá acontecer no presente feito, tendo em vista a determinação para o cancelamento da exigência, sem qualquer ressalva;

- a jurisprudência deste Conselho é pacífica, no sentido de exigir que a decisão proferida no processo principal tenha se tornado definitiva, para que possa ser adotada em seus decorrentes;

- dessa maneira, considerando que não houve qualquer ressalva no voto condutor do acórdão proferido pela Turma *a quo*, no sentido de aplicar a decisão proferida nos processos nºs 19515.001860/2009-35 e 19515.001861/2009-80 apenas quando ela se tornar definitiva e imutável, e, considerando ainda que o único fundamento adotado para a exclusão de valores em relação às Contas 12.303 e 12.304 à hipótese vertente foi a aplicação do mesmo entendimento nos autos relativos às obrigações principais, quando aquela decisão é precária, provisória, passível de reforma, cabe concluir pela reforma do acórdão recorrido.

Ao final, a Fazenda Nacional pede o conhecimento e provimento do recurso e, caso assim não se entenda, seja sobrestado o feito, até que sobrevenha a definitividade das decisões proferidas nos processos que discutem a obrigação principal.

No que tange à retroatividade benigna, a Fazenda Nacional pede que, quando da execução do julgado, se verifique 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 nº 449/2008.

Cientificada do acórdão, do Recurso Especial da Fazenda Nacional e do despacho que lhe deu seguimento em 04/09/2014 (Termo de Abertura de Documento de e-fls. 308), a Contribuinte ofereceu, em 15/09/2014 (carimbo de e-fls. 332), as Contrarrazões de e-fls. 332 a 340, contendo os seguintes argumentos:

- no que tange à suscitada autonomia das obrigações acessória e principal, vê-se que a inconformidade da Fazenda Nacional se baseia na tese de que a improcedência da

obrigação principal não leva à improcedência da obrigação acessória, e para subsidiar sua argumentação invoca como paradigma o Acórdão nº 2302-01.163;

- com o devido respeito, o que se observa é que a decisão tirada naquele acórdão, diferentemente do que alega a Fazenda Nacional, não confronta a decisão recorrida, senão vejamos;

- o suposto paradigma, embora de fato disponha que "a lavratura do Auto de Infração tem natureza objetiva, autônoma e independente", o faz para o efeito de reconhecer que "mesmo que o Recorrente houvesse recolhido, tempestivamente", o tributo exigido no lançamento principal, a "mera omissão dos fatos geradores" nas respectivas GFIPs já seria suficiente para consubstanciar o lançamento da obrigação acessória;

- em outras palavras, deixa consignado que a simples conduta em omitir já enseja a aplicação da penalidade;

- e de fato assim o é, inclusive, no vertente procedimento, ao contrário do que quer convencer a Fazenda Nacional, pois a multa aqui exarada não foi excluída, apenas foi determinado o seu recálculo, a partir da redução do montante da obrigação principal;

- é bem verdade que a ementa do acórdão atacado gera certa confusão, pois conclui que o Recurso Voluntário foi provido, contudo ao se analisar mais atentamente a decisão, verifica-se que foi dado provimento apenas parcial ao recurso, assim mantendo-se proporcionalmente a multa;

- dentro desse cenário, longe de se constituir um paradigma, o acórdão trazido pela Recorrente espelha a mesma situação dos autos, pois não se concluiu pela improcedência da aplicação da multa mas, tão somente, pela sua redução, nos termos da lei;

- e de outra forma não poderia ser, pois a reconhecida interdependência entre a obrigação principal e a acessória decorre da expressa disposição legal sobre o tema;

- o revogado § 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, consignava expressamente que "a apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores" sujeitaria "o infrator à pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada";

- ou seja, a teor do dispositivo legal, a multa está umbilicalmente ligada à obrigação principal, sendo proporcional àquela;

- assim, a toda evidência, se a contribuição supostamente não declarada é menor do que aquela apontada pela fiscalização no lançamento principal, obviamente a multa também será menor, sob pena de extrapolar o valor prescrito pela referida legislação e cobrar um valor muito superior a 100% do que em tese não foi declarado, e isso não se pode admitir;

- já no que pertine à apontada divergência de decisões quanto à impossibilidade de ser proferida uma decisão sobre a multa antes do julgamento definitivo da obrigação principal, indica a Fazenda Nacional certa decisão proferida pela 1ª Câmara do extinto Terceiro Conselho de Contribuintes;

- o acórdão trazido pela Fazenda Nacional neste ponto também não lhe socorre, pois remete a julgamentos de processos interdependentes e à óbvia impossibilidade de julgamento do processo corolário antes do principal, contudo este não é o caso dos autos;

- embora se admita que a Fazenda Nacional possa não ter sido cientificada da decisão exarada nos autos do lançamento principal, a verdade é que os julgamentos da obrigação

principal e da obrigação acessória ocorreram simultaneamente, e o lançamento da multa, como já dito anteriormente, teve o mesmo destino do lançamento principal;

- o suposto acórdão paradigma deixa claro que "a atividade judicante não pode expressar-se de forma condicionada a fato futuro e incerto, em especial se pendente decisão de outro processo administrativo fiscal para solução da lide";

- todavia, no caso ora analisado não há que se falar em julgamento pendente no processo principal, muito pelo contrário, o julgamento do lançamento principal, além de ultimado na mesma sessão, precedeu o julgamento desta obrigação acessória, tanto que definiu o seu destino;

- e nesse ponto não deixa dúvida a ementa quando menciona que "obrigação acessória segue resultado de obrigação principal, pois por óbvio só se pode seguir aquilo que já ocorreu;

- por essas razões, inclusive, também não há que se falar em sobrestamento do feito, pois o julgamento da obrigação principal e da multa devem sempre andar de mãos dadas;

- com o devido respeito a opiniões divergentes, não se consegue vislumbrar qualquer lógica em se pensar que a obrigação acessória deve permanecer em sua integralidade, apesar de já julgada a obrigação principal e ali reduzido o seu montante;

- não é possível que dois lançamentos interdependentes tenham destinos diferentes;

- por fim, em que pese o longo arrojado apresentado no que diz respeito à irretroatividade benigna do art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, e mais uma vez aqui renovando o respeito às opiniões divergentes, quer parecer aqui também não encontrar razão a inconformidade apresentada;

- como se sabe, a multa imposta no lançamento sob comento, baseada no art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, sofreu alterações por força dos ditames da Medida Provisória nº 449, de 03/12/2008, convertida na lei nº 11.941, de 2009, que acrescentou o art. 32-A à Lei nº 8.212;

- ora, conforme previsto no art. 106, inciso II, do 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";

- parece evidente, assim, que a regra prevista no art. 106, inciso II, alínea "c", do CTN deverá ser observada *in casu*, de forma a impor o cálculo da multa remanescente nos termos do art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, e o seu comparativo ao cálculo anterior, para finalmente ser aplicado o cálculo mais benéfico à Contribuinte, conforme determinado pelo acórdão recorrido.

Ao final, a Contribuinte pede o não conhecimento do recurso ou que lhe seja negado desprovemento.

Distribuído o processo na Instância Especial, o julgamento foi convertido em diligência, para que este processo fosse juntado por apensação aos processos nºs 19515.001860/2009-35, 19515.001861/2009-80 e 19515.001857/2009-11, conforme Resolução nº 9202-000.103, de 25/04/2017 (e-fls. 345 a 354), atendida segundo o documento de e-fls. 356.

Voto

Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo - Relatora

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo, restando perquirir se atende aos demais pressupostos de admissibilidade.

Trata-se do Debcad **37.230.554-7 (AI-68)**, lavrado em razão de a empresa ter apresentado GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as Contribuições Previdenciárias. A Contribuinte deixou de informar em GFIP fatos geradores de Contribuições Previdenciárias relativos a pagamentos de pró-labore a contribuintes individuais no período de 01/2004 a 12/2004.

No caso do acórdão recorrido, na mesma sessão de julgamento foram apreciados os Recursos Voluntários relativos ao descumprimento da obrigação principal e da obrigação acessória. Em face da exclusão de valores verificada nos processos que tratavam da obrigação principal (Contas 12.303 e 12.304), deu-se provimento parcial ao recurso relativo à obrigação acessória, determinando-se o recálculo da multa, tendo em vista a exclusão dos respectivos valores. Ademais, determinou-se a adequação da multa remanescente ao artigo 32-A, da Lei nº 8.212, de 1991.

O Recurso Especial da Fazenda Nacional visa a rediscussão das duas questões:

- **exclusão dos valores relativos às Contas 12.303 e 12.304;**
- **aplicação da retroatividade benigna, relativamente às multas.**

Quanto à primeira questão, a Fazenda Nacional apresenta duas abordagens: primeiramente, as obrigações principal e acessória seriam independentes, portanto não haveria que se falar que a obrigação acessória deve ter o mesmo destino da obrigação principal; ademais, não poderia ser aplicada à obrigação acessória a decisão adotada para a obrigação principal, por esta não ser definitiva.

Relativamente à exclusão dos valores relativos às Contas 12.303 e 12.304, em sede de Contrarrazões a Contribuinte pede o não conhecimento do recurso, alegando ausência de similitude fática entre os acórdãos recorrido e paradigmas.

Quanto à primeira abordagem, a Contribuinte argumenta que o paradigma não vazaria interpretação divergente do recorrido mas sim aplicaria o mesmo entendimento. Relativamente à segunda abordagem, assevera que a decisão no acórdão paradigma remeteria a julgamento de processos interdependentes e à impossibilidade de julgamento do processo corolário antes do principal, porém no caso do acórdão recorrido os julgamentos da obrigação principal e da obrigação acessória ocorreram simultaneamente e o lançamento da multa teve o mesmo destino do lançamento principal, portanto as situações seriam diferentes.

No que tange à primeira abordagem - as obrigações principal e acessória seriam autônomas, portando não haveria que se falar que a obrigação acessória deve ter o mesmo destino da obrigação principal - a Fazenda Nacional indica como paradigma o Acórdão nº 2302-01.163.

No caso do acórdão recorrido, repita-se que, em julgamentos simultâneos, considerou-se parcialmente indevida a exigência da obrigação principal, o que levou ao recálculo da multa por falta de declaração em GFIP, excluindo-se as parcelas relativas à obrigação principal exonerada.

No caso do acórdão paradigma, trata-se de situação diferente, em que o Contribuinte argumenta que a multa por falta de declaração em GFIP cobrada por meio de Auto de Infração constituiria *bis in idem*, uma vez que já havia exigência pelo descumprimento da obrigação principal correlata, por meio de NFLD - Notificação Fiscal de Lançamento de Débito. Em face de tal argumento, o Relator assim se manifesta:

No caso vertente, alega o Recorrente ter havido *bis in idem*, em virtude de os lançamentos referentes a autônomos, nas competências de 2002, já terem sido objeto de cobrança na NFLD nº 35.456.8280, de 28 de outubro de 2003.

Tal argumentação se mostra totalmente improcedente e descompassada dos preceitos normativos acima revisitados. Isso porque, na notificação fiscal aludida no parágrafo antecedente, foi efetuado o lançamento de obrigação tributária principal, consistente no pagamento de tributo devido e não recolhido aos cofres do fisco em suas épocas próprias. Na presente autuação, houve-se por lavrado um Auto de Infração, decorrente da não observância de obrigação acessória, motivada pela omissão de fatos geradores de contribuições previdenciárias nas Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social.

Cite-se, por relevante, que a lavratura do Auto de Infração tem natureza objetiva, autônoma e independente, de molde que, mesmo que o Recorrente houvesse recolhido, tempestivamente, o tributo em questão, a mera omissão dos fatos geradores em apreço nas citadas GFIP consubstanciar-se-ia em motivo justo, bastante e determinante para lavratura de Auto de Infração, nos mesmos termos que o presente.

Assim, o fato de o Relator especificar a autonomia das duas exigências - obrigação principal e acessória - em momento algum autoriza que se extraia do paradigma a conclusão de que, uma vez entendendo-se indevida a obrigação principal, os respectivos valores não poderiam ser excluídos da exigência da obrigação acessória. Isso porque no paradigma trata-se de exigência de obrigação principal mantida, tanto assim que o Contribuinte arguiu o *bis in idem*. Nesse passo, o trecho acima é claro ao asseverar que, ainda que a obrigação principal houvesse sido adimplida, seria legítima a cobrança da respectiva obrigação acessória, o que de resto não se contrapõe à decisão recorrida, em que a obrigação principal foi exonerada em parte. Nesse passo, em sintonia com o paradigma, no recorrido deu-se provimento parcial, mantendo-se a obrigação acessória relativamente às obrigações principais mantidas.

Destarte, não entendo como caracterizada a alegada divergência jurisprudencial, no que tange a esta primeira abordagem.

Com efeito, no caso do acórdão recorrido repita-se que se trata de exigências referentes a Contribuições Sociais Previdenciárias, relativas a obrigações principal e acessória que, embora integrando processos distintos, foram decorrentes da mesma ação fiscal. Nesse passo, considerando-se indevida parte das obrigações principais, consequentemente exonerou-se a multa pelo descumprimento da obrigação acessória relativa àquelas mesmas obrigações principais que foram exoneradas.

Nesse contexto, o paradigma apto a demonstrar a alegada divergência seria um julgado em que, **apreciadas as obrigações principal e acessória, relativas a uma mesma infração, em uma mesma sessão de julgamento**, inclusive relatadas pelo mesmo Conselheiro, o resultado aplicado ao processo da obrigação principal não fosse aplicado ao da obrigação acessória, por não ser definitivo o resultado aplicado no processo da obrigação principal. Entretanto, o paradigma indicado pela Fazenda Nacional não exhibe, em absoluto, tais características, conforme será demonstrado.

O paradigma indicado pela Fazenda Nacional é o Acórdão de Embargos sem número, designado apenas como "Embargos de Declaração no Acórdão nº 301-30.894" (e-fls.

272 a 279), esclarecendo-se que essa numeração diz respeito ao acórdão embargado. Este paradigma trata de situação em que, em sede de Embargos de Declaração - remédio processual que não foi utilizado pela Fazenda Nacional - anulou-se acórdão cuja decisão fora condicional, já que a sua execução, envolvendo restituição, dependeria da decisão definitiva a ser proferida em um outro processo, de exigência de crédito tributário, formalizado e julgado em um outro momento, cada processo tratando de uma questão de mérito diferente. Confira-se a ementa do Acórdão de Embargos, ora indicado como paradigma:

"NORMAS PROCESSUAIS - ACÓRDÃO CONDICIONADO - NULIDADE - A atividade judicante não pode expressar-se de forma **condicionada a fato futuro e incerto**, em especial de processo administrativo fiscal pendente de julgamento, sob pena de não solucionar a lide proposta ou promover solução que não pode ser açambarcada pela ocorrência futura. **Na impossibilidade de ser prolatada decisão considerando a interdependência de processos ou decorrência**, é cabível a suspensão do julgamento para aguardar a solução da lide principal.

Embargos de Declaração Acolhidos e Providos para anular o Acórdão n.º 301-30.894, de 01/12/2003, e suspender o julgamento até o trânsito em julgado do Processo Administrativo Fiscal n.º 18336.000729/2002-20.

EMBARGO ACOLHIDO E PROVIDO"

Quanto ao acórdão embargado - nº 301-30.894 - este foi assim ementado:

"RESTITUIÇÃO.

O direito creditório apurado e já reconhecido pela Administração através de compensação com o crédito tributário no auto de infração remanesce para se extinguir através da modalidade de restituição apenas na hipótese de provimento definitivo do recurso no Processo nº 18.336.000729/2002-20, tendo em vista que se improvido o mencionado recurso, o crédito do contribuinte já foi compensado no lançamento de ofício.

RECURSO PROVIDO POR UNANIMIDADE"

Compulsando-se o inteiro teor desse acórdão embargado, que deu origem ao paradigma, constata-se, de plano, que não se trata de obrigação principal e acessória. Com efeito, o paradigma trata de operação de importação em que o Contribuinte incluiu indevidamente uma rubrica na base de cálculo do respectivo imposto, razão pela qual solicitou, em 2000, restituição por meio do processo nº 18336.000065/00-10. Por outro lado, em 2002 formalizou-se outro processo, de nº 18.336.000729/2002-20, por meio do qual promoveu-se a revisão daquela operação de importação, apurando-se infração referente a preferências tarifárias que, caso mantida, implicaria exigência em valor superior ao já recolhido pelo Contribuinte, anulando-se assim o direito creditório relativo ao erro na apuração da base de cálculo. Confira-se o voto do acórdão embargado:

Colocadas as preliminares acima, passo a decidir o mérito do pedido, abstendo-me de me manifestar quanto às razões que fundamentaram o auto de infração (preferências tarifárias) objeto de outro processo, que, **não se confunde com o fundamento do pedido de restituição** (base de cálculo do imposto), objeto deste recurso, apesar de terem sido guerreadas na impugnação e no recurso.

O direito creditório foi apurado conforme comprovado a fls. 01 a 09 deste processo.

O pedido de retificação da DI, posteriormente ao curso de despacho aduaneiro, para ajustá-la à realidade do valor aduaneiro, foi autorizado e a retificação efetuada (fls. 06 e 19/22), conforme prescreve a IN SRF nº 206, de 25/09/02, art. 46.

Comprovado o pagamento a maior do tributo, o fato subsume-se à hipótese do art.165, item II do Código Tributário Nacional, donde deflui o direito à restituição pleiteado.

Por sua vez, a IN SRF nº 210/02, que disciplina os processos de restituição e compensação, em seus arts. 5º, §1º e 27 a 28, autorizam o procedimento adotado pela Administração em seu lançamento de ofício.

Com base no acima exposto, concluo que o direito creditório apurado e já reconhecido pela Administração através de compensação com o crédito tributário no auto de infração, remanesce para se extinguir através da modalidade restituição, **apenas na hipótese de provimento definitivo do recurso no processo nº 18336.000729/2002-20**, tendo em vista que se improvido o mencionado recurso, o crédito do contribuinte já foi compensado no lançamento de ofício.

Nesse passo, o Acórdão de Embargos, indicado como paradigma, anulou o acórdão originário porque neste proferiu-se uma decisão condicionada ao resultado de um outro processo, que tramitava em separado e tratava de mérito diverso.

Assim, verifica-se que o paradigma nada tem em comum com o acórdão recorrido. Com efeito, no paradigma não se trata de obrigações principal e acessória, relativas a uma mesma ação fiscal, julgadas simultaneamente, e sim de um processo envolvendo direito creditório e outro processo tratando de cobrança de crédito tributário, litígios esses apreciados em momentos diferentes, com méritos diversos. Isso fica evidente pela própria numeração dos processos que seriam interdependentes, formalizados inclusive em anos distintos: processo cuja decisão foi condicional, por isso foi embargada e anulada: 18336.000065/00-10; processo cuja decisão impactaria na decisão anulada: 18336.000729/2002-20.

No caso do acórdão recorrido, entretanto, não se tratou de decisão condicionada a outra, referente a mérito diverso, tramitando em processo em separado, cujo julgamento definitivo realizar-se-ia em futuro incerto. Com efeito, no caso do acórdão recorrido trata-se de aplicação automática, na obrigação acessória, da decisão adotada na obrigação principal, ambos os processos julgados simultaneamente, inclusive os recursos foram relatados pelo mesmo Conselheiro. Tanto é assim que os processos relativos ao acórdão recorrido encontram-se apensados, providência esta que nem foi cogitada no caso do paradigma.

Diante do exposto, ausente a similitude fática, não há que se falar em demonstração de divergência jurisprudencial, razão pela qual **não conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, relativamente à primeira matéria - exclusão dos valores relativos às Contas 12.303 e 12.304.**

Quanto à retroatividade benigna, conforme o quadro demonstrativo constante do relatório, no mesmo procedimento fiscal foi exigida multa por descumprimento de obrigação principal, bem como a presente multa por descumprimento de obrigação acessória por falta de declaração em GFIP, portanto a retroatividade benigna deve ser aplicada em conformidade com a **Portaria Conjunta RFB/PGFN nº 14, de 2009**, e a **Súmula CARF nº 119**:

"Súmula CARF nº 119: No caso de multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, associadas e exigidas em lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, a retroatividade benigna deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos geradores, com a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996."

Diante do exposto, conheço parcialmente do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, apenas quanto à retroatividade benigna, e, no mérito, na parte conhecida, dou-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo