



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 35338.000378/2006-80
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-012.632 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 2 de abril de 2024
Recorrente DUBLACK INDUSTRIA E COMERCIO DE MALHAS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2001 a 31/03/2006

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. ENTREGA DE GFIP COM DADOS OMISSOS. CFL 68. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA VINCULADA À PRINCIPAL.

No julgamento da multa aplicada por infração à obrigação acessória relacionada à apresentação de GFIP sem os dados cadastrais de todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias deve ser replicado o resultado do lançamento da obrigação principal.

RETROATIVIDADE BENIGNA. RECÁLCULO. MULTA MENOS GRAVOSA.

Para fins de aferição da multa menos gravosa ao contribuinte e atendimento ao comando estabelecido pelo art. 106, inciso II, alínea 'c', do Código Tributário Nacional, necessário comparar a penalidade prevista no revogado art. 32, §§ 4º e 5º, que se refere à apresentação de declaração inexata, quando aplicada isoladamente (sem a existência de outra penalidade pecuniária pelo descumprimento da obrigação de pagar o tributo), com o art. 32-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, após a ocorrência dos fatos geradores.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário interposto, determinando o recálculo da multa aplicada, em atenção ao princípio da retroatividade benigna.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ana Claudia Borges de Oliveira - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ana Claudia Borges de Oliveira (Relatora), Francisco Ibiapino Luz (Presidente), Gregório Rechmann Junior, Johnny Wilson Araujo Cavalcanti, Rodrigo Duarte Firmino e Rodrigo Rigo Pinheiro.

Relatório

Contra o contribuinte foi lavrado Auto de Infração de Obrigação Acessória com a imposição de multa por descumprimento de obrigação instrumental prevista no art. 32, IV e § 5º, da Lei nº 8.212/91, e 284, II do Decreto nº 3.048/99, por ter o contribuinte apresentado GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, no período 01/2001 a 03/2006.

De acordo com a autuação, o contribuinte teria omitido das GFIPs apresentadas no período em questão, no campo “Valores Pagos a Cooperativas de Trabalho”, informações de fatos geradores de contribuições previdenciárias relativas aos valores brutos das notas fiscais/faturas emitidas em seu desfavor pela UNIMED - Cooperativa de Trabalho Médico.

A impugnação foi julgada improcedente e o lançamento mantido por meio da Decisão-Notificação nº 20.421.4/0425/2006 (fl. 77).

O contribuinte interpôs recurso voluntário que foi provido para anular o lançamento por vício material decorrente do cerceamento do direito de defesa, “pois foi lhe imputado lançamento sem a descrição clara e precisa de seu fato gerador”, uma vez que no Relatório Fiscal, não há justificativa ou esclarecimento acerca do porquê as sociedades apontadas foram consideradas “filiais” do contribuinte, nos termos do Acórdão 2402-00.371, proferido em 02/12/2009, com a seguinte ementa (fl. 132):

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 06/07/2006

GFIP. DADOS RELACIONADOS AOS FATOS GERADORES.

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.

FALTA DE CLAREZA NOS MOTIVOS DA AUTUAÇÃO. NULIDADE.

A fiscalização deve lavrar autuação com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, do sujeito passivo, sob pena de cerceamento de defesa e consequente nulidade.

DECISÃO RECORRIDA NULA.

Dessa decisão, a União interpôs Recurso Especial, que foi provido para afastar a nulidade e determinando o retorno dos autos para análise das demais questões alegadas em recurso voluntário.

Os autos vieram a julgamento e por meio da Resolução nº 2402-001.127 (fls. 194), foi convertido em diligência para que a unidade de origem competente anexasse aos autos cópia dos autos do processo administrativo que a têm por objeto e preste informações acerca do estágio processual em que se encontra, notadamente se já houve decisão de primeira, de segunda instância, ou mesmo da Câmara Superior neles proferidas, e quais são os respectivos termos.

Após as informações da unidade de origem (fls. 303 e 304), o contribuinte foi intimado por meio do edital de fls. 307, de 24/01/2002.

O processo veio a julgamento e por meio da Resolução nº 2402-001.270 (fls. 316 a 319) esta Turma determinou a conversão em diligência para o retorno dos autos à Origem para a devida intimação do contribuinte quanto à Informação Fiscal (fls. 303 e 304), SE FOR O CASO DE PESSOA JURÍDICA INATIVA, CONSIDERAR A INTIMAÇÃO POR MEIO DOS SEUS SÓCIOS.

O contribuinte foi intimado em 29/08/2023 (fls. 326) e não apresentou manifestação.

É o relatório.

Voto

Conselheira Ana Claudia Borges de Oliveira, Relatora.

Da admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Assim, dele conheço e passo à análise da matéria.

Das alegações recursais

1. Da Obrigação Acessória

O recorrente pugna em suas razões recursais pela anulação da multa lançada em razão do descumprimento da obrigação acessória ou, subsidiariamente, pelo recálculo em face da retroatividade benigna.

Como narrado, trata-se de recurso voluntário em face do Acórdão que julgou improcedente a impugnação e manteve o crédito lançado por meio do Auto de Infração para imposição de multa por descumprimento de obrigação instrumental prevista no art. 32, IV e § 5º, da Lei nº 8.212/91, e 284, II do Decreto nº 3.048/99, em razão de ter o contribuinte apresentado GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias no período 01/2001 a 03/2006.

O contribuinte teria omitido das GFIPs apresentadas no período em questão, no campo “Valores Pagos a Cooperativas de Trabalho”, informações de fatos geradores de contribuições previdenciárias relativas aos valores brutos das notas fiscais/faturas emitidas em seu desfavor pela UNIMED - Cooperativa de Trabalho Médico.

Em decorrência da infração ao dispositivo legal em tela, foi aplicada multa no valor de R\$ 97.886,62, na forma prevista no art. 32, § 5º da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.528/97, e no art. 284, II (com a redação dada pelo Decreto nº 4.729/03) e art. 373, do Decreto nº 3.048/99, conforme Relatório de Aplicação da Multa de fls. 17.

Notificado do lançamento, o contribuinte apresentou impugnação, alegando, em síntese, que os argumentos de defesa constantes da impugnação apresentada em face da Notificação Fiscal de Lançamento de nº 35.635.040-1, cuja cópia anexa aos autos (fls. 34 ss.), devem ser considerados neste processo, porque tanto naquela NFLD, quanto neste AI, a base legal e os valores apontados como devidos são os mesmos, o que demonstra existir “*bis in idem*, com o enriquecimento sem causa e ilegal do impugnado” (fls. 32).

Assim, requereu a anulação do auto de infração ou, quando menos, o recálculo do montante do débito, para excluir os valores relativos às notas fiscais pagas à UNIMED e ainda, a compensação dos valores já recolhidos indevidamente.

A autuação foi julgada procedente pela Delegacia da Receita Previdenciária em Blumenau/SC e, em seu recurso voluntário, o contribuinte reiterou as alegações de defesa apresentadas em sua impugnação.

Em julgamento realizado aos 02/09/2009, o recuso voluntário interposto pelo contribuinte foi julgado procedente para anular o lançamento por vício material, sob o fundamento, em síntese, de que teria restado prejudicado o exercício do seu direito de defesa, “pois foi lhe imputado lançamento sem a descrição clara e precisa de seu fato gerador”, uma vez que no Relatório Fiscal, não há justificativa ou esclarecimento acerca do porquê as sociedades apontadas foram consideradas “filiais” do contribuinte.

Dessa decisão, a União interpôs Recurso Especial, ao qual foi dado provimento para afastar a nulidade declarada, “determinando o retorno dos autos para exame das demais questões trazidas no recurso voluntário”.

Os autos vieram a julgamento e por meio da Resolução nº 2402-001.127 (fls. 194), foi convertido em diligência para que a unidade de origem competente anexasse aos autos cópia dos autos do processo administrativo que tem por objeto a obrigação principal e preste informações acerca do estágio processual em que se encontra, notadamente se já houve decisão de primeira, de segunda instância, ou mesmo da Câmara Superior neles proferidas, e quais são os respectivos termos.

Após as informações da unidade de origem (fls. 303 e 304), o contribuinte foi intimado por meio do edital de fls. 307, de 24/01/2002.

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, nos termos do art. 113, § 2º, do Código Tributário Nacional – CTN (Lei nº 5.172/66), tendo por escopo facilitar a fiscalização e permitir a cobrança do tributo, sem que represente a própria prestação pecuniária devida ao Ente Público¹.

Conquanto sejam chamadas de acessórias, têm autonomia relativamente às obrigações principais. Efetivamente, tratando-se de obrigações tributárias acessórias, não vale o adágio sempre invocado no âmbito do direito civil, de que o acessório segue o principal. Mesmo pessoas imunes ou isentas podem ser obrigadas ao cumprimento de deveres formais².

Nos termos do disposto nos arts. 32, IV, § 5º, da Lei nº 8.212/91; 225, IV, e § 4º, 284, II, e 373 do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, a empresa é obrigada a informar, mensalmente, os dados cadastrais de todos os fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse daquele Instituto.

A base de cálculo desta multa corresponde a 100% da contribuição não declarada e, estando intimamente ligada à existência do crédito principal, só deve ser mantida se constatado que houve fatos geradores omitidos da GFIP.

Tratando-se de obrigação acessória vinculada à principal, não há que se falar em aplicação da regra decadencial de um ou outro artigo, quando o lançamento da obrigação

¹ REsp 1405244/SP, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 08/08/2018, DJe 13/11/2018.

² PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário Completo. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação. 2020, p. 310.

principal sofreu exclusão parcial. Cabe, tão-somente, acompanhar o lançamento da obrigação principal, já que constitui em dever antecedente. Confira-se:

(...) OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. APRESENTAÇÃO DA GFIP COM DADOS NÃO CORRESPONDENTES AOS FATOS GERADORES DAS CONTRIBUIÇÕES. CONEXÃO COM O AUTO DE INFRAÇÃO RELATIVO À OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA PRINCIPAL.

Tratando-se de autuação decorrente do descumprimento de obrigação tributária acessória vinculada à obrigação principal, deve ser replicado, no julgamento do processo relativo ao descumprimento de obrigação acessória, o resultado do julgamento atinente ao descumprimento da obrigação tributária principal, que se constitui em questão antecedente ao dever instrumental.

(Acórdão nº 2402-012.242, publicado 04/12/2023).

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário interposto, cancelando-se o crédito tributário referente às competências 01 a 09 de 2007. Vencidos os conselheiros Rodrigo Duarte Firmino (relator) e Francisco Ibiapino Luz, que deram-lhe provimento parcial em menor extensão, mantendo-se o crédito tributário referente ao descumprimento da obrigação acessória (CFL 68), exceto quanto ao levantamento relativo a cooperativa de trabalho. **Designado redator do voto vencedor o conselheiro Gregório Rechmann Júnior.**

De acordo com as informações fiscais (fls. 303 e 304), que através do Acórdão nº 2401-00.499, o CARF negou provimento ao recurso voluntário interposto no processo nº 33338.000393/2006-28, que trata do DEBCAD nº 35.635.041-0.

Não houve recurso dessa decisão, devendo ser mantido o lançamento referente a esta obrigação acessória.

2. Retroatividade Benigna

No tocante à retroatividade benigna e o recálculo da penalidade, merece ser dito que a multa foi corretamente aplicada, já que estava em consonância com a legislação vigente à época dos fatos geradores.

No entanto, diante das alterações implementadas pela Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008, posteriormente convertida na Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, que trouxe modificações à multa decorrente do descumprimento de obrigações acessórias, com o acréscimo dos arts. 32-A e 35-A à Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, algumas considerações merecem destaques.

No caso da obrigação acessória relacionada à apresentação de GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, o art. 32, § 5º, da Lei nº 8.212/91 previa que a apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores sujeitava o infrator à pena administrativa correspondente à multa de 100% do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no parágrafo anterior³.

³ Art. 32 (...)

§ 4º A não apresentação do documento previsto no inciso IV, independentemente do recolhimento da contribuição, sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente a multa variável equivalente a um multiplicador sobre o valor mínimo previsto no art. 92, em função do número de segurados, conforme (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)

0 a 5 segurados 1/2 valor mínimo

6 a 15 segurados 1 x o valor mínimo

O mencionado dispositivo estava em vigência à época dos fatos geradores, contudo, foi revogado pela Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, que incluiu o art. 32-A, inciso II, à Lei nº 8.212/91, dispondo que o contribuinte que deixa de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 da mesma Lei no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões, sujeita-se às multas de i) R\$ 20,00 para cada grupo de informações incorretas ou omitidas (inciso I); e ii) 2% ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (inciso II), observado o disposto no § 3º deste artigo⁴.

Nos termos do art. 106, inciso II, alínea 'c', do Código Tributário Nacional, a nova legislação, caso mais benéfica ao contribuinte, deve ser aplicada retroativamente aos processos não definitivamente julgados.

Destarte, para fins de aferição da norma mais benéfica, necessário comparar a multa prevista no revogado art. 32, §§ 4º e 5º, que se refere à apresentação de declaração inexata, quando aplicada isoladamente (sem a existência de outra penalidade pecuniária pelo descumprimento da obrigação de pagar o tributo), com o novo art. 32-A da Lei nº 8.212/91.

Esse entendimento é pacífico no âmbito do CARF:

NULIDADE. LANÇAMENTO. Estando devidamente circunstanciado as razões de fato e de direito que amparam lançamento fiscal lavrado em observância à legislação, e não verificado cerceamento de defesa, carecem motivos para decretação de sua nulidade.

AUTO DE INFRAÇÃO. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. MULTA. CFL 68. Constitui infração à legislação previdenciária a apresentação de GFIP com dados não correspondentes a todos fatos geradores de contribuições previdenciárias.

MULTAS PELO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA.- CFL 68 DECISÃO DEFINITIVA QUANTO A EXISTÊNCIA DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. TRIBUTAÇÃO REFLEXA. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. Havendo decisão definitiva pela manutenção da obrigação principal, por consequência lógica, seus efeitos devem ser aplicados aos respectivos lançamentos lavrados em razão do descumprimento de obrigação acessória.

(...) DECADÊNCIA. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. Súmula CARF 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

16 a 50 segurados	2 x o valor mínimo
51 a 100 segurados	5 x o valor mínimo
101 a 500 segurados	10 x o valor mínimo
501 a 1000 segurados	20 x o valor mínimo
1001 a 5000 segurados	35 x o valor mínimo
acima de 5000 segurados	50 x o valor mínimo

§ 5º A apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no parágrafo anterior.

⁴ § 3º A multa mínima a ser aplicada será de:

I – R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e

II – R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos.

RETROATIVIDADE BENIGNA. MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA VINCULADA À GFIP. A análise da retroatividade benigna, no caso das multas por descumprimento de obrigação acessória relacionadas à GFIP, será realizada mediante a comparação das penalidades previstas nos §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei 8.212/91, em sua redação anterior à dada pela Lei 11.941/09, com as regradadas no art. 32-A da Lei 8.212/91.

(Acórdão nº 2202-010.571, Relatora Conselheira Sonia de Queiroz Accioly, publicado em 22/03/2024).

GFIP. OMISSÃO DE FATOS GERADORES. A apresentação de GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias caracteriza infração à legislação.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. RESULTADO DO JULGAMENTO DO PROCESSO RELATIVO À OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA PRINCIPAL. APLICAÇÃO. Deve ser replicado ao julgamento relativo ao descumprimento de obrigação acessória o resultado do julgamento do processo atinente ao descumprimento da obrigação tributária principal, que se constitui em questão antecedente ao dever instrumental.

PENALIDADES. LEGISLAÇÃO SUPERVENIENTE. MEDIDA PROVISÓRIA Nº 449, DE 2008, CONVERTIDA NA LEI Nº 11.941, DE 2009. RETROATIVIDADE BENIGNA. Diante da Medida Provisória nº 449, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, cabe aplicar a retroatividade benigna a partir da comparação das multas conexas por infrações relativas à apresentação de Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP (multas Código de Fundamento Legal - CFL 68, 69, 85 e 91) com a multa por apresentar GFIP com incorreções ou omissões prevista no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991 (multa CFL 78).

(Acórdão nº 2401-011.579, Relator Conselheiro Guilherme Paes de Barros Geraldi, publicado em 08/04/2024).

Conclusão

Diante do exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário para que seja refeito o cálculo da multa, em atenção ao princípio da retroatividade benigna.

(documento assinado digitalmente)

Ana Claudia Borges de Oliveira