



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 35373.000970/2006-55
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-010.933 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 22 de agosto de 2023
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado JAVA EMPRESA AGRÍCOLA S/A

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1998 a 30/05/2005

DECADÊNCIA. OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. AUTONOMIA. ART. 173, I DO CTN. SÚMULA CARF Nº 148.

As obrigações acessórias ostentam caráter autônomo em relação à regra matriz de incidência do tributo. Assim o descumprimento de obrigação acessória leva ao lançamento de ofício da penalidade, aplicando-se o art. 173, I do CTN. Aplicação da 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, e no mérito, dar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Regis Xavier Holanda - Presidente

(assinado digitalmente)

Marcelo Milton da Silva Risso – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mauricio Nogueira Righetti, Joao Victor Ribeiro Aldinucci, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Marcelo Milton da Silva Risso, Mario Hermes Soares Campos, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim (suplente convocado(a)), Mauricio Dalri Timm do Valle (suplente convocado(a)), Regis Xavier Holanda (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 9202-010.933 - CSRF/2ª Turma
Processo nº 35373.000970/2006-55

Relatório

01 - Cuida-se de Recurso Especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional (e-fls. 254/264) em face do Acórdão nº 2402-010.375, julgado em 06/10/2021 pela C. 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara dessa Seção, que deu provimento ao recurso voluntário do contribuinte reconhecendo a decadência pelo art. 150§4º do CTN em caso com ocorrência de apropriação indébita previdenciária.

02 - A ementa do Acórdão de recurso voluntário está assim transcrito e registrado, *verbis*:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1998 a 30/05/2005

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL (PAF). LANÇAMENTO. REQUISITOS LEGAIS. CUMPRIMENTO. NULIDADE. INEXISTENTE.

Cumpridos os pressupostos do art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN) e tendo o autuante demonstrado de forma clara e precisa os fundamentos da autuação, improcede a arguição de nulidade quando o auto de infração contém os requisitos contidos no art. 10 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e ausentes as hipóteses do art. 59, do mesmo Decreto.

PAF. INCONSTITUCIONALIDADES. APRECIAÇÃO. SÚMULA CARF. ENUNCIADO Nº 2. APLICÁVEL.

Compete ao poder judiciário aferir a constitucionalidade de lei vigente, razão por que resta inócua e incabível qualquer discussão acerca do assunto na esfera administrativa. Ademais, trata-se de matéria já sumulada neste Conselho.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. APRESENTAÇÃO DA GFIP COM DADOS NÃO CORRESPONDENTES AOS FATOS GERADORES DAS CONTRIBUIÇÕES. CONEXÃO COM OS PROCESSOS RELATIVOS ÀS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS PRINCIPAIS.

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 do processo atinente ao descumprimento da obrigação tributária principal, que se constitui em questão antecedente ao dever instrumental.

PAF. RECURSO VOLUNTÁRIO. NOVAS RAZÕES DE DEFESA. AUSÊNCIA. FUNDAMENTO DO VOTO. DECISÃO DE ORIGEM. FACULDADE DO RELATOR.

Quando as partes não inovam em suas razões de defesa, o relator tem a faculdade de adotar as razões de decidir do voto condutor do julgamento de origem como fundamento de sua decisão.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. APRESENTAÇÃO DA GFIP COM DADOS NÃO CORRESPONDENTES AOS FATOS GERADORES DAS CONTRIBUIÇÕES. CONEXÃO COM OS PROCESSOS RELATIVOS ÀS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS PRINCIPAIS.

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 do processo atinente ao descumprimento da obrigação tributária principal, que se constitui em questão antecedente ao dever instrumental.

PAF. RECURSO VOLUNTÁRIO. NOVAS RAZÕES DE DEFESA. AUSÊNCIA. FUNDAMENTO DO VOTO. DECISÃO DE ORIGEM. FACULDADE DO RELATOR.

Quando as partes não inovam em suas razões de defesa, o relator tem a faculdade de adotar as razões de decidir do voto condutor do julgamento de origem como fundamento de sua decisão.”

03 - Pelo despacho de admissibilidade de e-fls. 1.163/1.166 foi dado seguimento ao recurso da Fazenda Nacional para questionar a seguinte matéria: **Decadência – Obrigação acessória – Aplicação art. 173, inciso I, do CTN**. Intimado houve apresentação de contrarrazões às e-fls. 1.173/1.179 pelo contribuinte. É o relatório do necessário.

Voto

Conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso – Relator

Conhecimento

04 – O Recurso Especial da Fazenda Nacional é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade. Paradigma 9202-005.477.

Mérito

05 – Na matéria objeto do recurso especial a r. decisão recorrida no voto vencedor assim tratou do tema, *verbis*:

“Conforme exposto no relatório supra, trata-se, o presente caso, de autuação fiscal em decorrência de descumprimento de obrigação acessória consubstanciada no dever de informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, por intermédio de documento a ser definido em regulamento, dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS.

Verifica-se, pois, que o caso ora em análise é uma decorrência do descumprimento da própria obrigação principal: fatos geradores da contribuição previdenciária.

Assim, deve ser replicado ao presente julgamento, relativo ao descumprimento de obrigação acessória, os resultados do julgamento do processo atinente ao descumprimento da obrigação tributária principal, que se constitui em questão antecedente ao dever instrumental.

Pois bem!

No julgamento do processo administrativo decorrente do descumprimento da obrigação principal (PAF 35373.000969/2006-21 – DEBCAD 35.792.793-1), tem-se que o órgão julgador de primeira instância cancelou parcialmente aquele lançamento fiscal, em face, dentre outras razões, do reconhecimento da perda do direito de o Fisco constituir o crédito tributário entre o período compreendido entre 09/1996 a 09/2001, em razão do transcurso do lustro decadencial.

É o que se infere, pois, do excerto abaixo reproduzido daquela decisão:

Como a ciência da autuada ocorreu em 06/10/2006, e em consulta ao sistema do fisco, e verifica-se a existência de recolhimentos no período 01 a 09/2001, deve-se, aplicar o §4º do art. 150 do Código Tributário Nacional para fixação do dies a quo do prazo decadencial. Dessa forma, as competências 09/1996 a 09/2001 foram alcançadas pela decadência, devendo ser excluídas do lançamento.

Neste esboço, considerando que a base de cálculo da multa aplicada no presente lançamento corresponde a 100% da contribuição não declarada (observado o limite legal) e lançada no processo referente ao descumprimento da obrigação principal e que, no referido processo, os valores lançados até a competência de 09/2001 (inclusive)

foram cancelados em face do transcurso do lustro decadencial ao qual o Fisco está adstrito para efetuar o lançamento, deve ser dado provimento parcial ao presente recurso voluntário, cancelando-se a multa aplicada em relação às competências até 09/2001 (inclusive), conforme restou decidido no julgamento do PAF principal.

(...)

Registre-se, pela sua importância que, conforme exposto no excerto supra transcrito, que não se trata de reconhecer a ocorrência da decadência no caso em análise em face do reconhecimento do lustro decadencial nos autos do PAF principal. Não é isso!

O que se defende é a extinção do crédito tributário – no presente caso, até a competência de 09/2001, inclusive – em face da extinção da sua base de cálculo, a qual foi apurada e cancelada no processo principal, sendo irrelevante, no entendimento deste relator, os motivos que ensejaram o cancelamento da autuação naquele outro processo.

Longe de serem meras ilações deste relator, o entendimento aqui defendido está em perfeita consonância, por exemplo, com o racional da aplicação da multa isolada prevista no § 17, do art. 74, da Lei nº 9.430/96.

De acordo com o referido dispositivo, será aplicada multa isolada de 50% sobre o valor objeto de declaração de compensação não homologada.

Pois bem!

O § 18 do mesmo art. 74, por sua vez, estabelece que, no caso de apresentação de manifestação de inconformidade contra a não homologação da compensação, fica suspensa a exigibilidade da multa de ofício de que trata o § 17, ainda que não impugnada essa exigência.

Observe-se que, mesmo no caso de não ser apresentada impugnação contra o lançamento da multa isolada em questão, sua exigibilidade restará suspensa na hipótese de o contribuinte ter apresentado manifestação de inconformidade contra o despacho decisório que não homologou (ou homologou parcialmente) a sua compensação.

E o porque disto (suspensão da exigibilidade da multa isolada)?

Porque o débito não homologado (que corresponde à base de cálculo da multa em análise) não é definitivo.

De fato, se o contribuinte, em uma situação hipotética, teve um débito não homologado no valor de R\$ 1.000,00, referido montante será a base de cálculo para a aplicação da multa isolada no percentual de 50%. Ocorre que, com a apresentação de eventual manifestação de inconformidade, o débito não homologado pode passar a ser, por exemplo, de R\$ 600,00 ou, até mesmo, ser integralmente homologado, hipóteses nas quais a referida multa seria reduzida ou extinta, respectivamente.

Neste contexto, conforme já exposto linhas acima, voto por cancelar o lançamento fiscal até a competência de 09/2001, inclusive, em face da extinção da sua base de cálculo, a qual foi apurada e cancelada no processo principal (PAF nº 35373.000969/2006-21).”

06 – Em que pese as razões do voto recorrido justificar a aplicação dos termos do art. 150§ 4º do CTN ao caso concreto, entendo, da mesma forma que a declaração de voto, que tal entendimento, por mais bem justificado que seja, confere letra morta aos termos da Súmula Carf nº 148.

07 – Quanto a esse ponto, por entender e estar de acordo com os termos dos fundamentos da declaração de voto do I. Conselheiro Denny Medeiros da Silveira, os adoto

como razões de decidir, além de aplicar ao caso o prazo decadencial nos termos da Súmula Carf nº 148, *verbis*:

“Com a máxima venia, dirijo do Ilustre Relator quanto ao cancelamento da multa em relação às competências até 09/2001, inclusive, tendo em vista o cancelamento da obrigação principal referente a essas competências, no processo 35373.000969/2006-21, uma vez que atingidas pela decadência, com fulcro no art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional (CTN), Lei nº 5.172, de 25/10/66.

Aduz o Relator que não está reconhecendo a ocorrência da decadência no presente processo “em face do reconhecimento do lustro decadencial nos autos do PAF principal”, mas sim a extinção do crédito tributário referente às competências até 09/2001, inclusive, “em face da extinção da sua base de cálculo”, cancelada no processo 35373.000969/2006-21.

Pois bem, vejamos, de início, o que dispõe a legislação concernente à multa tratada no presente processo, em sua redação vigente ao tempo dos fatos:

Lei nº 8.212, de 24/7/91:

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

[...]

IV - informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, por intermédio de documento a ser definido em regulamento, dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS. (Inciso acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

[...]

0 a 5 segurados	1/2 valor mínimo
6 a 15 segurados	1 x o valor mínimo
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. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 6/5/99:

Art. 225. A empresa é também obrigada a:

[...]

IV - informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social, por intermédio da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social, na forma por ele estabelecida, dados cadastrais, todos os fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse daquele Instituto;

[...]

§ 4º O preenchimento, as informações prestadas e a entrega da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social são de inteira responsabilidade da empresa.

[...]

Art. 283. Por infração a qualquer dispositivo das Leis nos 8.212 e 8.213, ambas de 1991, e 10.666, de 8 de maio de 2003, para a qual não haja penalidade

expressamente cominada neste Regulamento, fica o responsável sujeito a multa variável de R\$ 636,17 (seiscentos e trinta e seis reais e dezessete centavos) a R\$ 63.617,35 (sessenta e três mil, seiscentos e dezessete reais e trinta e cinco centavos), conforme a gravidade da infração, aplicando-se-lhe o disposto nos arts. 290 a 292, e de acordo com os seguintes valores: (Redação dada pelo Decreto nº 4.862, de 2003)

[...]

Art. 373. Os valores expressos em moeda corrente referidos neste Regulamento, exceto aqueles referidos no art. 288, são reajustados nas mesmas épocas e com os mesmos índices utilizados para o reajustamento dos benefícios de prestação continuada da previdência social.

Portaria MPS nº 342, de 16/8/06:

Art. 7º A partir de 1º agosto de 2006:

[...]

V - o valor da multa pela infração a qualquer dispositivo do Regulamento da Previdência Social - RPS, para a qual não haja penalidade expressamente cominada (caput do art. 283), varia, conforme a gravidade da infração, de R\$ 1.156,95 (um mil cento e cinquenta e seis reais e noventa e cinco centavos) a R\$ 115.694,42 (cento e quinze mil seiscentos e noventa e quatro reais e quarenta dois centavos);

Conforme se observa nos dispositivos acima, caso a empresa apresentasse a Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP) com dados não correspondentes aos fatos geradores das contribuições previdenciárias estaria sujeita à pena administrativa de multa correspondente a 100% da contribuição não declarada, limitada a um montante equivalente ao valor mínimo de R\$ 1.156,95, multiplicado por um número entre 0,5 e 50, de acordo com o número de segurados a serviços na empresa. Segundo o Relatório Fiscal da Infração, fl. 421, foram omitidos, em GFIP, fatos geradores de contribuições previdenciárias:

Após o lançamento de todas as bases de cálculo, tendo como fatos geradores remunerações pagas a trabalhadores empregados, autônomos, honorários de diretoria, comercialização de produtos rurais, fretes e carretos pagos a pessoas físicas, constatei que as GFIPs foram apresentadas sem lançamento de todos os fatos geradores e as correspondentes contribuições devidas. Os valores das contribuições e fatos geradores foram segregados nos levantamentos números: 02 - Comercialização de produtos Rurais; 05 - Remuneração de Trabalhadores Embragados e contribuintes Individuais; 10 - Fretes e Carretos Pagos a Pessoas Físicas. A infração está prevista no art. 32, inciso IV, § 5º, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, combinado com o artigo 225, inciso IV do Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999. E pela planilha de fls. 423 a 425, tal omissão ocorreu no período de 08/1998 a 01/2005, o que ensejou a aplicação da multa ora discutida.

Cabe destacar que a multa em comento, à luz do que dispõe o CTN, é objetiva, ou seja, independe da intenção do agente, bastando que a obrigação tributária acessória não tenha sido cumprida para que a multa seja aplicada.

Quanto ao prazo decadencial para aplicação da multa, trazemos à baila o enunciado da 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.

Como se nota, o prazo decadencial para aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória será sempre aferido com base no art. 173, inciso I, do CTN, independente do destino da obrigação principal correlata. Destarte, mesmo que a

obrigação principal tenha sido fulminada pela decadência, com base no art. 150, § 4, do CTN, ainda assim a multa por descumprimento da obrigação acessória será aplicada, caso não tenha sido atingida pela decadência prevista no art. 173, inciso I, do CTN.

Dessa forma, se entendermos que o cancelamento da obrigação principal, com base no art. 150, § 4º, do CTN, acarreta o cancelamento da multa por descumprimento da obrigação acessória, em razão de suposta extinção da sua base de cálculo, estaremos, inevitavelmente, conferindo status de letra morta ao enunciado da Súmula CARF nº 148.

Ademais, no caso da multa do art. 32, inciso IV, § 5º, da Lei 8.212/91, importa destacar que a contribuição não informada em GFIP representa apenas um valor de referência para a quantificação da multa e tal valor não desaparece pelo simples fato de o direito potestativo da Fazenda Pública de lançar a obrigação principal ter sido atingido pela decadência, com base regra do art. 150, § 4º, do CTN. Lembrando que a GFIP continua a existir nos servidores da Dataprev3 e com dados não correspondentes aos fatos geradores.

Todavia, é bem verdade que se o lançamento da obrigação principal for cancelado, por se entender que inexistiu o fato gerador, obviamente que a multa em questão também deverá ser cancelada, pois, se o fato gerador não ocorreu, não havia motivo para ser informado em GFIP. Porém, quando o cancelamento da obrigação principal se dá por decadência, o fato gerador não deixa de ter ocorrido e ele repercute na aplicação da penalidade por descumprimento da obrigação acessória, caso esta não tenha sido atingida pela decadência, com base no art. 173, inciso I, do CTN, que é o que ocorre neste processo.

E não vemos em que medida o fundamento adotado pelo voto vencedor para cancelar parte da multa guarde consonância com o racional extraído do art. 74, §§ 17 e 18, da Lei nº 9.430, de 27/12/96, que assim dispõe:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

[...]

§ 17. Será aplicada multa isolada de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do débito objeto de declaração de compensação não homologada, salvo no caso de falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo. (Redação dada pela Lei nº 13.097, de 2015)

§ 18. No caso de apresentação de manifestação de inconformidade contra a não homologação da compensação, fica suspensa a exigibilidade da multa de ofício de que trata o § 17, ainda que não impugnada essa exigência, enquadrando-se no disposto no inciso III do art. 151 da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional. (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

Como se vê, a penalidade prevista no § 17 do art. 74 consiste em multa incidente sobre o valor do débito objeto de declaração de compensação não homologada. Já a multa tratada no presente processo é aplicada por descumprimento de obrigação tributária acessória, qual seja, informar em GFIP todos os fatos geradores de contribuição previdenciária.

E, como dito alhures, o montante das contribuições não informadas em GFIP representa um valor de referência para o cálculo da multa, que não desaparece pelo simples fato de a obrigação principal ter sido fulminada pela decadência prevista do art. 150, § 4, do CTN, mas apenas se, no julgamento da obrigação principal, a Fazenda Pública concluir que não houve omissão de fatos geradores em GFIP.

Logo, se a omissão de fatos geradores em GFIP não for afastada no julgamento da obrigação principal e se o direito da Autoridade Fiscal de aplicar a multa, nos termos da legislação de regência, não tiver sido atingido pela decadência, com base no art. 173, inciso I, do CTN, a multa deve ser mantida.”

08 – Pelo exposto dou provimento ao recurso para afastar o prazo decadencial pelo art. 150§ 4º do CTN aplicando o prazo do art. 173, I do mesmo diploma.

Conclusão

09 – Portanto, pelo exposto, conheço e dou provimento ao recurso da Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)

Marcelo Milton da Silva Risso