



<b>Processo nº</b>	10120.001067/2009-03
<b>Recurso</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>2201-009.683 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	04 de outubro de 2022
<b>Recorrente</b>	NEW LINE SISTEMAS DE SEGURANÇA LTDA
<b>Interessado</b>	FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

**AFERIÇÃO INDIRETA. PROCEDIMENTO EXCEPCIONAL. FALTA DE APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTAÇÃO ACERCA DA REMUNERAÇÃO PAGA. POSSIBILIDADE DE ARBITRAMENTO.**

O arbitramento é um procedimento especial excepcional que permite apurar o efetivo montante do tributo devido nos casos em que inexistam os documentos ou declarações do contribuinte, ou estes não mereçam fé. Ou seja, a aferição indireta somente é aplicável na impossibilidade da identificação da base de cálculo real.

**RECURSO DESTITUÍDO DE PROVAS.**

O recurso deverá ser instruído com os documentos que fundamentem as alegações do interessado. É, portanto, ônus do contribuinte a perfeita instrução probatória.

**ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. MATÉRIA SUMULADA.**

De acordo com o disposto na Súmula nº 02, o CARF não é competente para se pronunciar sobre a constitucionalidade de lei tributária.

**TAXA SELIC. INCIDÊNCIA. MATÉRIA SUMULADA.**

De acordo com o disposto na Súmula CARF nº 04, a partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

**MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL E ACESSÓRIA. APLICAÇÃO DA MULTA MAIS FAVORÁVEL. RETROATIVIDADE BENIGNA. MANIFESTAÇÃO DA PGFN.**

Em manifestação incluída em Lista de Dispensa de Contestar e Recorrer dada a jurisprudência pacífica do STJ, a PGFN entende que a multa do art. 35-A somente pode ser aplicada aos fatos geradores após a vigência da MP 449/2008, não podendo a mesma retroagir para fins de comparação da retroatividade benigna.

Com isso, na aplicação da retroatividade benigna, a multa exigida com base nos dispositivos da Lei nº 8.212/91 anteriores à alteração legislativa promovida

pela Lei nº 11.941/09 deverá ser comparada, de forma segregada, entre as multas de mora previstas na antiga e na nova redação do art. 35 da lei 8.212/91. Já em relação à multa por descumprimento de obrigação acessória a que alude os §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei 8.212/91, para fins de aplicação da norma mais benéfica, esta deverá ser comparada com o que seria devida a partir do art. 32-A da mesma Lei 8.212/91.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para determinar a aplicação da retroatividade benigna mediante a comparação entre as multas de mora previstas na antiga e na nova redação do art. 35 da Lei 8.212/91.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Debora Fofano dos Santos, Douglas Kakazu Kushiyama, Francisco Nogueira Guarita, Fernando Gomes Favacho, Marco Aurelio de Oliveira Barbosa, Thiago Duca Amoni (suplente convocado), Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente)

## Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário de fls. 134/159, interposto contra decisão da DRJ em Brasília/DF de fls. 118/131, a qual julgou procedente o lançamento de contribuições devidas à Seguridade Social, relativamente à parte dos segurados empregados e contribuintes individuais, conforme descrito no AI nº 37.159.679-3, de fls. 02/30, lavrado em 26/01/2009, referente ao período de 01/2004 a 12/2004, com ciência da RECORRENTE em 28/01/2009, conforme assinatura no próprio auto de infração.

O crédito tributário objeto do presente processo administrativo se encontra no valor histórico de R\$ 103.857,23.

De acordo com o relatório fiscal (fls. 58/61),

durante a ação fiscal, a contribuinte apresentou com deficiência os documentos solicitados pela fiscalização, elencados nos termos de intimação de fls. 39/43, quais sejam, a rescisões de contrato de trabalho; recibos de aviso prévio e de férias; folhas de pagamento de todos os segurados empregados e contribuintes individuais.

Assim, os fatos foram verificados pela análise da contabilidade da empresa, na qual constam lançamentos de pagamentos a diversos empregados e contribuintes individuais,

bem como lançamentos referentes a salários, cujos documentos não foram apresentados. Tais informações foram demonstradas nas seguintes planilhas:

- Folhas Contabilidade (Não Apresentadas) – fls. 60/62 do Processo principal nº 10120.001068/2009-40 (exemplo: 13º salário, adicional noturno, horas extras, comissões, etc.);
- Pagamentos Contabilidade (Não apresentados) – fls. 63/64 do Processo principal nº 10120.001068/2009-40 (exemplo: custos com alugueis, custos diversos);
- Contrib. Individuais Contabilidade (Não apresentados) – fls. 65 do Processo principal nº 10120.001068/2009-40 (exemplo: honorários, custos diversos).

A falta de apresentação de documentos impossibilitou, também, verificar se tais pagamentos integraram a base de cálculo da remuneração dos segurados, ou mesmo a possível não incidência das contribuições previdenciárias. Desta foram, foram considerados como vantagens pagas aos segurados e não incluídas em GFIP.

Ademais, verificou-se que a contribuinte deixou de incluir em folha de pagamento diversos contribuintes individuais, conforme planilha de fl. 66 do Processo principal nº 10120.001068/2009-40.

A fiscalização solicitou esclarecimentos do motivo de não inclusão em GFIP dos valores contabilizados, contudo a RECORRENTE restou inerte.

Desta forma, foi efetuado o presente lançamento de contribuições previdenciárias, parte da empresa, que tiveram como fatos geradores as remunerações pagas através de folhas de pagamento, recibo de férias, rescisões de contrato de trabalho e recibo de pagamento a contribuintes individuais, conforme os seguintes levantamentos:

<b>LEV</b>	<b>IDENTIFICAÇÃO</b>
CN	Contribuintes Individuais – Não declarados em GFIP
FCN	Folha Contabilidade – Não declarada em GFIP
ICN	Contribuintes Individuais Contabilidade – Não declarados em GFIP
INX	Contribuições Individuais não declaradas em GFIP – Não retida
NDX	Contrib. Segurados Empregados Não Declarada em GFIP – Não retida
PCN	Pagamentos Contabilidade – Não declarada em GFIP

Foram lavrados após a ação fiscal os seguintes AIs:

<b>DOC.</b>	<b>PROCESSO</b>	<b>DEBCAD</b>	<b>VALOR</b>
AIOA	10120.001072/2009-16	37.159.682-3	12.548,77
AIOA	10120.001073/2009-52	37.159.683-1	1.254,89
AIOA	10120.001074/2009-05	37.159.684-0	1.254,89
AIOA	10120.001075/2009-41	37.159.691-2	1.060,00
AIOP	10120.001067/2009-03	37.159.679-3	103.857,23
AIOP	10120.001068/2009-40	37.159.680-7	266.728,32
AIOP	10120.001070/2009-19	37.159.681-5	64.078,44
AIOP	10120.001071/2009-63	37.159.692-0	1.861,72

## Impugnação

A RECORRENTE apresentou sua Impugnação de fls. 64/85 em 20/01/2009. Ante a clareza e precisão didática do resumo da Impugnação elaborada pela DRJ em Brasília/DF, adota-se, *ipsis litteris*, tal trecho para compor parte do presente relatório:

O contribuinte foi intimado da presente autuação em 28 de janeiro de 2009, conforme informação às fls. 01 dos autos. Em 20 de fevereiro de 2009, apresentou impugnação ao lançamento, anexada às fls. 63 a 87, na qual alega, em breve síntese:

- que, por ocasião do lançamento, encontrava-se decaído o direito de a Fazenda constituir os créditos correspondentes a competência 01/2004, em virtude de a notificação ter ocorrido no final de fevereiro de 2009;
- que o lançamento é nulo em razão do cerceamento de defesa, eis que não foi apresentada a discriminação, mensal, dos valores pagos aos empregados e autônomos, um a um, com identificação de período, beneficiário e valor pago;
- que o lançamento foi efetuado com base na presunção, invertendo o ônus da prova, contrariamente ao previsto no artigo 142 do Código Tributário Nacional - CTN, eis que a fiscalização não comprovou que os supostos valores pagos são tributáveis; - que a fiscalização não comprovou a natureza salarial e remuneratória dos valores, mediante a demonstração do vínculo empregatício;
- que o pagamento esporádico a algumas pessoas não significa pagamento de salários ou remuneração;
- que não há prova da subordinação, da habitualidade e da relação de contraprestação e onerosidade entre as partes;
- que parte dos valores pagos não configura valores destinados a retribuir trabalho, como comissões, gratificações, produtividade;
- que existem verbas genericamente citadas, como, por exemplo, horas extras, adicional noturno, dentre outras que se caracterizam como indenizatórias e sobre as quais não há incidência de contribuição previdenciária;
- que é inconstitucional a cobrança da contribuição instituída na Lei Complementar nº 84/96;
- que é inconstitucional a cobrança da contribuição ao "SAT";
- que é inaplicável a Taxa Selic sobre os valores lançados, pois os índices utilizados não estão previstos em lei formal, conforme determina o CTN, mas em regras do mercado financeiro;
- que a multa aplicada é indevida porque não há previsão legal para a mesma, e ainda por ofender aos princípios constitucionais da razoabilidade, proporcionalidade e proibição ao confisco;
- que, na hipótese do não cancelamento da multa, a mesma deve ser reduzida ao patamar mínimo de 20% previsto no artigo 61, §2º, da Lei nº 9.430/96.

Ao final, requer seja julgada procedente a impugnação, cancelando-se o lançamento.

## **Da Decisão da DRJ convertendo o julgamento em diligência**

Na primeira oportunidade que apreciou a celeuma, a DRJ em Brasília/DF entendeu por determinar a conversão do julgamento em diligência, conforme despacho de fls. 99/100, nos seguintes termos:

Da análise do Relatório Fiscal, verifica-se que os fatos geradores objeto do presente lançamento foram verificados na escrituração contábil da empresa. Parte dos valores se referem a salários registrados na contabilidade (item 3 do Relatório Fiscal, fls. 57) e parte dos valores se referem a pagamentos registrados na contabilidade, mas sem identificação que permitisse concluir se tais valores integram a base de cálculo da contribuição previdenciária ou não (item 3.1 do Relatório Fiscal, fls. 57).

A autoridade lançadora, considerando a não apresentação dos documentos solicitados durante a ação fiscal, concluiu que tais valores são vantagens concedidas aos empregados.

Da análise da planilha de fls. 47/50, verifica-se que todas as parcelas elencadas são integrantes da base de cálculo de contribuição previdenciária (ordenados e salários, 13º salário, férias, adicional noturno, comissões, gratificações, horas extras), nos termos do artigo 28 da Lei 8.212/91.

Entretanto, a simples análise da nomenclatura e histórico das demais parcelas não são suficientes a indicar a natureza tributável ou não dos valores ali informados (custos com aluguel, custos diversos).

A não apresentação dos documentos e esclarecimentos solicitados, ou ainda, sua apresentação ineficiente, na forma narrada pela autoridade lançadora no Relatório Fiscal, permite que seja arbitrada a contribuição devida, conforme previsto no artigo 33, §3º e §4º da Lei nº 8.212/91.

Entretanto, apesar de ter seguido rigorosamente a conduta prevista no dispositivo legal citado, a autoridade lançadora não informou, no Relatório de Fundamentos Legais do Débito ou no Relatório Fiscal, o fundamento legal para o procedimento adotado.

Considerando as alegações da impugnante em relação ao cerceamento do direito de defesa e em relação à presunção dos fatos geradores, é necessária a remessa dos presentes autos, em diligência, para a DRF de origem, para as seguintes providências:

- Emissão de Relatório Fiscal Complementar, contendo a fundamentação legal da aferição indireta utilizada no presente lançamento.

(grifos nossos)

Em resposta, a fiscalização apresentou o relatório complementar do AI, de fls. 101/102, informando o que segue:

Em atendimento ao Despacho nº 77 da 7 a . Turma da DRJ/BSB, constante às fls. 97/98, emitimos o presente Relatório Fiscal Complementar com a finalidade de dar conhecimento ao Contribuinte da Fundamentação Legal amparada para o lançamento de ofício das contribuições incluídas no processo acima mencionado relativas aos seguintes Códigos de Levantamento:

LEV	IDENTIFICAÇÃO
FCN	FOLHA CONTAB NÃO DECL GFIP
ICN	CONT INDIV CONTAB NÃO DEC GFIP
PCN	PAGTO CONTAB NÃO DECL GFIP

2 Os valores lançados foram obtidos através de análise da contabilidade, já relatados no Relatório Fiscal inicial e discriminados em planilhas integrantes ao processo e devidamente relacionadas no campo "Observação" do RL — RELATÓRIO DE LANÇAMENTOS, também integrante ao processo e de inteiro conhecimento do contribuinte.

3 O procedimento fiscal relativo aos levantamentos mencionados se deu em razão da falta de apresentação de documentos solicitados e que já foram objetos de relato.

4 Assim, em relação aos referidos levantamentos, o lançamento de ofício das contribuições previdenciárias se deu de conformidade com o estabelecido na Lei 8.212 de 24 de julho de 1991, artigo 33 e parágrafos 1º e 3º e 5º.

Devidamente intimado em 17/11/2009 para se manifestar sobre a diligência, o RECORRENTE apresentou alegação de fls. 105/114 e requereu o que segue:

- que o lançamento é nulo por ausência de fundamentação legal, evidenciada pela omissão do relatório fiscal complementar;
- que o lançamento é nulo em razão da omissão dos meios utilizados para a quantificação dos supostos segurados empregados que não foram registrados e culminaram com a aplicação da multa por descumprimento de obrigação acessória;
- que, tratando-se de aferição indireta, a descrição sumária da infração e o dispositivo legal infringido são omissos quanto à aplicabilidade do art. 33, §§3º, 4º e 6º, da Lei 8212/91.
- que as decisões citadas, proferidas por órgãos julgadores de segunda instância administrativa, reforçam o entendimento de que a omissão de fundamentos legais é motivo para anulação do lançamento;
- que a omissão do fundamento legal macula todo o procedimento, ante a ofensa ao princípio do contraditório e da ampla defesa;
- que a menção ao artigo 33 da Lei 8.212/91 não é suficiente para informar ao autuado qual regra jurídica foi violada;
- que a emissão de relatório fiscal complementar evidencia a necessidade de um novo lançamento, eis que o presente é eivado de vício material;
- que sendo o vício material, a nulidade é absoluta, de forma que a contagem do prazo decadencial para emissão de novo lançamento deve ser a do art. 150 §4º, do CTN;
- que, caso o débito não seja anulado, que na contagem do prazo decadencial seja considerada a data da ciência do relatório fiscal complementar, em novembro de 2009;
- que, por mais esforço intelectivo que se faça, é impossível ao impugnante exercer seu direito de defesa, pois não consegue identificar quais valores foram utilizados para tributação, pois da leitura das informações contidas no relatório fiscal da NFLD é impossível fazer qualquer ilação;

Ao final, requer a declaração da nulidade do lançamento, ou, alternativamente, que seja considerado o lançamento realizado na data da ciência do relatório fiscal complementar.

## **Da Decisão da DRJ**

Quando da apreciação do caso, a DRJ em Brasília/DF julgou procedente o lançamento, conforme ementa abaixo (fls. 118/131):

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

**NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. INFORMAÇÕES CONSTANTES EM DOCUMENTOS NÃO APRESENTADOS PELO SUJEITO PASSIVO.**

Não caracteriza a nulidade do lançamento, por cerceamento do direito de defesa, a ausência, no Relatório Fiscal, de informações que não foram apresentadas à RFB pelo sujeito passivo durante a ação fiscal, mormente quando as informações não interferem no exercício do direito de defesa.

**NULIDADE. SANEAMENTO. RELATÓRIO FISCAL COMPLEMENTAR. AUSÊNCIA DE PREJUÍZO AO SUJEITO PASSIVO.**

Não caracteriza a nulidade do lançamento, por cerceamento do direito de defesa, a emissão de Relatório Fiscal complementando as informações faltantes no Relatório Fiscal inicial, seguida da reabertura do prazo de defesa, diante da ausência de qualquer prejuízo ao sujeito passivo, sendo-lhe assegurado o devido processo legal, o contraditório e o exercício de se direito de defesa.

**DECADÊNCIA.**

Quando se verifica a antecipação de pagamento, mesmo que parcial, por parte do contribuinte, aplica-se o prazo decadencial previsto no §4º do art. 150 do CTN.

**AFERIÇÃO INDIRETA.**

Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, pode, a Administração Tributária, sem prejuízo da penalidade cabível, inscrever de ofício importância que reputar devida, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

**INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE. ARGÜIÇÃO.**

A instância administrativa não possui competência para se manifestar sobre a constitucionalidade ou legalidade das leis.

**TAXA SELIC. APLICABILIDADE.**

Sobre os créditos tributários vencidos e não pagos incidem juros de mora equivalentes à taxa SELIC.

**MULTA. CARÁTER CONFISCATÓRIO. AUSÊNCIA**

O Princípio da Vedação ao Confisco previsto na Constituição Federal é dirigido ao legislador, cabendo à Autoridade Fiscal somente a aplicação da multa de ofício, nos moldes da legislação de regência.

**MULTA. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA. RETROATIVIDADE BENIGNA.**

Tratando-se de auto-de-infração decorrente do descumprimento de obrigação tributária principal não definitivamente julgado, aplica-se a lei superveniente, na ocorrência do pagamento, quando cominar penalidade menos severa que a prevista naquela vigente ao tempo de sua lavratura.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

## Do Recurso Voluntário

A RECORRENTE, devidamente intimada da decisão da DRJ em 26/04/2010, conforme AR de fl. 133, apresentou o recurso voluntário de fls. 134/159 em 18/05/2010.

Em suas razões, praticamente reiterou os argumentos da Impugnação e da manifestação de resposta à diligência.

Este recurso voluntário compôs lote sorteado para este relator em Sessão Pública.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos legais, razões por que dele conheço.

## PRELIMINAR

### Decadência

A RECORRENTE aduz, em seu recurso voluntário, a ocorrência da decadência dos créditos do período de janeiro de 2004, pois alega ter tomado ciência do presente lançamento no final de fevereiro de 2009.

Primeiramente, para o bom emprego do instituto da decadência previsto no CTN é preciso verificar o *dies a quo* do prazo decadencial de 5 (cinco) anos aplicável ao caso: se é o estabelecido pelo art. 150, §4º ou pelo art. 173, I, ambos do CTN.

No entanto, mesmo entendendo-se por aplicar ao presente caso a regra mais favorável ao contribuinte (art. 150, §4º) constata-se que nenhum período foi atingido pela decadência no presente caso.

Conforme pontuado no relatório deste voto, o auto de infração engloba o período de 01/2004 a 12/2004, com ciência da RECORRENTE em 28/01/2009 (fl. 02) e não em fevereiro/2009, como alega a RECORRENTE. Portanto, em relação à competência 01/2004, a fiscalização poderia ter efetuado o lançamento até 31/01/2009, nos termos do art. 150, §4º, do CTN.

Assim, mantendo o entendimento da DRJ, tendo em vista que não há a ocorrência da decadência alegada pela RECORRENTE.

## Nulidade do Lançamento: Cerceamento do Direito de Defesa

O RECORRENTE alega nulidade do auto de infração ocasionada por um suposto erro na indicação do fundamento legal que rege o processo de aferição indireta das contribuições previdenciárias.

No processo administrativo federal são nulos os atos lavrados por pessoa incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos termos do art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, abaixo transcrito:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

(...)

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Desta forma, para ser considerado nulo, o lançamento deve ter sido realizado por pessoa incompetente ou violar a ampla defesa do contribuinte. Ademais, a violação à ampla defesa deve sempre ser comprovada, ou ao menos demonstrados fortes indícios do prejuízo sofrido pelo contribuinte.

Havendo compreensão dos fatos e fundamentos que levaram à lavratura do auto de infração pelo contribuinte, bem como cumprimento dos requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235/2012, não há como se falar em nulidade do auto de infração. Assim entende o CARF:

**AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA.**

Comprovado que o sujeito passivo tomou conhecimento pormenorizado da fundamentação fática e legal do lançamento e que lhe foi oferecido prazo para defesa, não há como prosperar a tese de nulidade por cerceamento do contraditório e da ampla defesa.

(Acórdão 3301004.756 – 3<sup>a</sup> Câmara / 1<sup>a</sup> Turma Ordinária, Sessão de 20/6/2018, Rel. Líziane Angelotti Meira )

**AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.**

Não se verificando a ocorrência de nenhuma das hipóteses previstas no artigo 59 do Decreto nº 70.235/72 e observados todos os requisitos do artigo 10 do mesmo diploma legal, não há que se falar em nulidade da autuação

(Acórdão nº 3302005.700 – 3<sup>a</sup> Câmara / 2<sup>a</sup> Turma Ordinária, Sessão 26/7/2018, Rel. Paulo Guilherme Déroulède)

Com relação ao argumento de nulidade do lançamento em razão da falta de indicação do fundamento legal para aferição indireta no momento da lavratura do auto de infração, entendo que tal circunstância não enseja a nulidade do lançamento.

Para tanto, é preciso analisar se existem elementos suficientes para que o contribuinte pudesse exercer seu direito de defesa ou se houve a violação à ampla defesa, a qual sempre deve ser comprovada, ou ao menos demonstrados fortes indícios do prejuízo sofrido pelo contribuinte.

Assim, vê-se que o RECORRENTE apresentou impugnação, que houve posterior conversão do julgamento em diligência, às fls. 99/100, apenas para indicar a fundamentação legal da aferição indireta utilizada no presente lançamento, sendo o resultado apresentado às fls. 101/102 e, com novo prazo disponibilizado ao contribuinte, foi apresentada manifestação de defesa às fls. 105/114, sendo ambas julgadas pela DRJ de Brasília/DF.

Como bem explanou a autoridade julgadora de primeira instância, a fiscalização deixou claro que considerou diversos valores extraídos da contabilidade como vantagens (remuneração) dos segurados ante a ausência de documentos e esclarecimentos solicitados. Contudo, apesar de pautar sua conduta na regra prevista em lei, a autoridade lançadora não informou o fundamento legal para o procedimento adotado. Por tal razão, houve a conversão em diligência e a concessão de um novo prazo de 30 dias para o contribuinte apresentar novas razões de defesa.

Entendo, assim, que não houve cerceamento do direito de defesa do contribuinte no presente caso pois a matéria fática e a motivação do lançamento foram rigorosamente apresentadas no Relatório Fiscal. O que aconteceu foi apenas a correção de um vício sanável; e a defesa do contribuinte não foi prejudicada pois, lhe foi fornecido novo prazo para aditar suas razões, conferindo-lhe, portanto, o acesso aos princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa.

Ao contrário do que afirma o contribuinte, não foi no Relatório Complementar que a autoridade fiscal “*informou que havia se utilizado da aferição indireta para realizar a exigência das contribuições*” (fl. 142). Este fato ficou bastante claro no Relatório Fiscal original, quando a autoridade lançadora destacou que considerou os valores na base de cálculo ante a falta de apresentação de documentos solicitados ao contribuinte, conforme o seguinte trecho (fls. 58/59):

3.1 Também deixou de apresentar os documentos solicitados através do Termo de Intimação Fiscal nº 02 (fls. 42/44), procedimento adotado que impossibilitou a análise dos pagamentos contabilizados em diversas contas, se integrantes da base de cálculo da remuneração de segurados empregados ou de contribuintes individuais ou mesmo da possível não incidência de contribuições previdenciárias. Face à não apresentação, os valores foram considerados como vantagens a empregados.

Nota-se, inclusive, que quando do cumprimento da diligência determinada pela DRJ, a autoridade lançadora não fez qualquer inovação do lançamento, ajuste dos fatos narrados ou alteração da motivação do lançamento. Ela apenas indicou o fundamento legal observado para realizar a aferição indireta, o que não causou preterição do direito de defesa. Assim, entendo que o caso se enquadra no já citado art. 60 do Decreto-Lei nº 70.235/72 (abaixo transcrito novamente), não importando em nulidade pois passível de saneamento:

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Esta Colenda Turma, ao apreciar caso similar de Relatoria do Ilustre Conselheiro Francisco Nogueira Guarita em 13/07/2021, entendeu por negar provimento à nulidade pleiteada pelo contribuinte na ocasião, “*tendo em vista que a ausência da fundamentação legal da aferição indireta foi sanada mediante a emissão de um Relatório Fiscal Complementar*”:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/10/2003 a 30/06/2005

**AFERIÇÃO INDIRETA. OMISSÃO DA FUNDAMENTAÇÃO LEGAL.  
RELATÓRIO FISCAL COMPLEMENTAR.**

A não apresentação de documentos solicitados pela fiscalização e necessários à verificação do fato gerador enseja o lançamento por aferição indireta, com fulcro no art. 33, §3º da Lei 8212/91, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

A omissão de fundamentação legal do débito implica em emissão de Relatório Fiscal Complementar, com reabertura do prazo para apresentação/aditamento da defesa, pagamento/parcelamento do débito

(...)

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

(acórdão nº 2201-008.886)

Cumpre ressaltar, inclusive, que não faz sentido o RECORRENTE alegar que não pôde exercer sua defesa da forma devida, motivo pelo qual requereu nulidade do lançamento, tendo em vista que apresentou diversos argumentos justificando o porquê a aferição realizada pela fiscalização estaria incorreta.

Portanto, resta constatado que houve perfeito exercício de defesa do contribuinte na manifestação de fls. 105/114, conjuntamente com a peça impugnatória, sendo assim, não havendo que se falar em violação à ampla defesa ou eventual prejuízo sofrido até o momento pelo contribuinte.

Diante do exposto, não há que se falar em nulidade do auto de infração.

## **MÉRITO**

### **Do lançamento por aferição indireta**

A RECORRENTE reitera os argumentos da impugnação, ao tempo em que alega que o lançamento foi efetuado com base na presunção, invertendo o ônus da prova; que não houve comprovação da natureza remuneratória dos valores, mediante demonstração do vínculo

empregatício, que o pagamento esporádico a algumas pessoas não significa pagamento de salários ou remunerações, que não há prova da subordinação, habitualidade da relação de contraprestatividade e da onerosidade entre as partes; que os valores pagos a título de comissões, gratificações e produtividade não são destinados a retribuir trabalho, e que existem verbas genericamente citadas, como, por exemplo, horas extras, adicional noturno, dentre outras que se caracterizam como indenizatórias.

De início, entendo ser prudente tecer algumas considerações sobre a figura do lançamento por aferição indireta.

A aferição indireta é uma modalidade de lançamento por arbitramento, que por sua vez é um mecanismo colocado à disposição das autoridades fiscalizadoras para possibilitar a apuração do montante do tributo devido, nas hipóteses em que o contribuinte não cumpre sua obrigação de disponibilizar as informações necessárias que possibilitam a verificação da base de cálculo tributária.

A regra geral de lançamento por arbitramento encontra-se no art. 148 do Código Tributário Nacional, que assim dispõe:

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

Como é possível observar do artigo anteriormente mencionado, o arbitramento tributário será utilizado sempre que “*sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado*”. Ou seja, sempre que as informações fornecidas pelo contribuinte forem insuficientes ou imprestáveis para apurar a base de cálculo do tributo devido.

Destaca-se que o arbitramento não é uma punição ao contribuinte, mas apenas um procedimento especial excepcional que permite apurar o efetivo montante do tributo devido nos casos em que inexistam os documentos ou declarações do contribuinte, ou estes não mereçam fé. Sobre o tema, transcreve-se a doutrina do Professor, Ex-Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil e Ex-Presidente da 10ª Junta de Recursos do Conselho de Recursos da Previdência Social – MPS, Fábio Zambitte Ibrahim:

Naturalmente, trata-se de regra excepcional, somente aplicável na impossibilidade da identificação da base de cálculo real.

[...] **Como a contribuição não tem efeito de penalidade**, não poderá a SRFB estipular valor irreal como sanção, já que esta somente poderá ser feita pela multa decorrente do descumprimento de obrigação acessória, a ser cobrada mediante auto de infração.

(Cf.: IBRAHIM, Fábio Zambitte. Curso de Direito Previdenciário. 17. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2012, p. 398)

Na esfera previdenciária, o lançamento por arbitramento tem suporte no art. 33, parágrafos 3º a 6º da Lei nº 8.212/1991, que assim determina:

Art. 33. À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, à fiscalização, à arrecadação, à cobrança e ao recolhimento das contribuições sociais previstas no parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições incidentes a título de substituição e das devidas a outras entidades e fundos. [...]

§ 3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, lançar de ofício a importância devida.

§ 4º Na falta de prova regular e formalizada pelo sujeito passivo, o montante dos salários pagos pela execução de obra de construção civil pode ser obtido mediante cálculo da mão de obra empregada, proporcional à área construída, de acordo com critérios estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, cabendo ao proprietário, dono da obra, condômino da unidade imobiliária ou empresa responsável o ônus da prova em contrário.

§ 5º O desconto de contribuição e de consignação legalmente autorizadas sempre se presume feito oportunamente e regularmente pela empresa a isso obrigada, não lhe sendo lícito alegar omissão para se eximir do recolhimento, ficando diretamente responsável pela importância que deixou de receber ou arrecadou em desacordo com o disposto nesta Lei.

§ 6º Se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, serão apuradas, por aferição indireta, as contribuições efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

Percebe-se do referido artigo, que o mesmo aplica na espécie “contribuições previdenciárias” a regra geral estabelecida no art. 148 do CTN, especificando quais são as condutas que ensejarão o arbitramento das contribuições devidas. Ensejam o arbitramento previdenciário: (i) não apresentação de documentos; ou (ii) a contabilidade que não registra o real movimento da remuneração dos segurados, do faturamento e do lucro da empresa.

Findado esses esclarecimentos supramencionados, analisa-se as razões que ensejaram no caso concreto o arbitramento das contribuições previdenciárias, pois, em consulta ao relatório fiscal de fls. 58/61, vê-se que o RECORRENTE foi devidamente intimado a apresentar os documentos pertinentes à presente fiscalização, elencados nos termos de intimação de fls. 39/43, porém, o contribuinte apresentou com deficiência os documentos solicitados, quais sejam, a rescisões de contrato de trabalho; recibos de aviso prévio e de férias; folhas de pagamento de todos os segurados empregados e contribuintes individuais, fato que impossibilitou a análise dos pagamentos contabilizados em diversas contas, se integrantes da base de cálculo da remuneração de segurados ou até mesmo da possível não incidência de contribuições previdenciárias. Ademais, quanto aos demais esclarecimentos solicitados pela fiscalização, o RECORRENTE restou inerte.

Ato contínuo, destaca-se que em momento nenhum o contribuinte apresentou um documento sequer para contrapor o lançamento, pois se limita a alegações genéricas.

Como se sabe, o contribuinte tem o dever de apresentar a documentação fiscal e contábil obrigatória solicitada pelo fisco. Ao não apresentá-la, a autoridade fiscal pode lançar mão do permissivo legal para aferição indireta. Nesta etapa, é do contribuinte o ônus de comprovar, através de documentação idônea, que os valores não são base de cálculo da

contribuição previdenciária. Ou seja, o RECORRENTE arrasta para si o ônus de apresentar documentos comprobatórios e identificar, em cada um deles, os dados que lhe forem favoráveis e ao mesmo tempo proceder a uma acurada análise de natureza técnica do conjunto desses dados e, finalmente, cotejar, de maneira circunstanciada, os seus resultados e conclusões para serem avaliados pelos dados trazidos pela Fiscalização.

Caso prevalecesse a tese do contribuinte, qualquer valor pago aos segurados poderia ser afastado da base de cálculo das contribuições previdenciárias; para tanto, bastaria efetuar um lançamento contábil genérico, sem a indicação detalhada de sua natureza, e restar silente quando fosse intimado pela fiscalização para prestar esclarecimentos. Com isso, a autoridade lançadora não conseguiria comprovar a sua natureza e, consequentemente, não poderia efetuar o lançamento do crédito tributário.

Justamente para evitar a situação hipotética acima descrita é que a lei autoriza a aferição indireta da base de cálculo quando o contribuinte não apresenta documentos (ou os apresenta de maneira insatisfatória). Com isso, passa a ser do contribuinte o ônus de comprovar que as verbas não integral o salário-de-contribuição.

Por tal motivo, as alegações acerca da suposta não habitualidade das verbas pagas, ou de sua natureza indenizatória, não podem ser avaliadas por este julgador sem um respaldo em documentação comprobatória idônea.

Conforme exposto, o que se tem nos autos são 3 planilhas elaboradas pela fiscalização a partir da análise da contabilidade da contribuinte, a qual apresenta lançamentos de pagamentos a diversos empregados e contribuintes individuais, bem como lançamentos referentes a salários, cujos documentos não foram apresentados. As planilhas apresentam a nomenclatura, histórico e os valores que deixaram de ser incluídos em GFIP, conforme exemplos abaixo:

- Folhas Contabilidade (Não Apresentadas) – fls. 60/62 do Processo principal nº 10120.001068/2009-40 (exemplo: 13º salário, adicional noturno, horas extras, comissões, etc.);
- Pagamentos Contabilidade (Não apresentados) – fls. 63/64 do Processo principal nº 10120.001068/2009-40 (exemplo: custos com alugueis, custos diversos);
- Contrib. Individuais Contabilidade (Não apresentados) – fls. 65 do Processo principal nº 10120.001068/2009-40 (exemplo: honorários, custos diversos).

Ora, verifica-se que uma parte dos valores se referem a salários registrados na contabilidade (horas extras, comissões, 13º salário, etc.); outra parte dos valores discriminados carece de uma discriminação mais detalhada para o seu eventual afastamento da base de cálculo (custos de alugueis, custos diversos, honorários, etc.).

Portanto, se o contribuinte não junta prova capaz de comprovar suas alegações, não cabe ao julgador acatá-las. Desta forma, em razão da falta de apresentação documental, não

há como afastar o lançamento efetuado, ainda que com base na aferição indireta, pois de fato esta foi utilizada em razão da falta de apresentação documental.

### **Das constitucionalidades alegadas**

Novamente, alega o RECORRENTE que é constitucional a cobrança da contribuição instituída na Lei Complementar nº 84/96 (contribuição sobre a remuneração de autônomos).

Todavia, não compete ao CARF reconhecer a constitucionalidade de lei tributária, nos termos da súmula nº 2 do CARF, que assim dispõe:

“SÚMULA CARF Nº 02

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

Como cediço, as súmulas editadas pelo CARF são de observância obrigatória por todos os membros deste tribunal, nos termos do art. 72 do anexo III do Regimento Interno do CARF, adiante transscrito:

Art. 72. As decisões reiteradas e uniformes do CARF serão consubstanciadas em súmula de observância obrigatória pelos membros do CARF.

Sendo assim, deixo de apreciar todas as alegações de constitucionalidade trazidas, direta ou indiretamente, pelo RECORRENTE.

Ademais, apenas a título de argumentação, esclareça-se que a Lei Complementar nº 84/96, citada pela RECORRENTE, foi revogada pela Lei nº 9.876/99, a qual dispõe sobre a contribuição previdenciária do contribuinte individual. Esta última lei foi editada após a Emenda Constitucional nº 20/1998, que trouxe mudanças na Carta Magna a respeito das fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social. Na ocasião, o art. 195, I, “a” da Constituição passou a disciplinar que a contribuição social da empresa incide sobre “*a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício*”.

Desta feita, restam infundadas as alegações da RECORRENTE.

### **Dos Juros de Mora - SELIC**

A RECORRENTE alega ser indevida a aplicação da correção pela SELIC.

No entanto, de acordo com a Súmula nº 04 deste CARF, sobre os créditos tributários, são devidos os juros moratórios calculados à taxa referencial do SELIC, a conferir:

“SÚMULA CARF Nº 4

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.”

Portanto, não se pode requerer que a autoridade lançadora afaste a aplicação da lei, na medida em que não há permissão ou exceção que autorize o afastamento dos juros moratórios. A aplicação de tal índice de correção e juros moratórios é dever funcional do Fisco.

### **Da multa aplicada. Caráter Confiscatório. Retroatividade benigna**

Inicialmente, a RECORRENTE pleiteia o afastamento da multa por suposta inexistência legal. Contudo, a fundamentação legal da penalidade encontra-se à fls. 26/27, e estava prevista na antiga redação do art. 35 da Lei nº 8.212/91 (vigente à época dos fatos):

**Art. 35.** Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos:

I - para pagamento, após o vencimento de obrigação não incluída em notificação fiscal de lançamento:

a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

b) quatorze por cento, no mês seguinte; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

II - para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento:

a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

d) cinqüenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

III - para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa:

a) sessenta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

b) setenta por cento, se houve parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

c) oitenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito não foi objeto de parcelamento (Redação dada pela Lei n.º 9.876, de 1999).

d) cem por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito foi objeto de parcelamento. (Redação dada pela Lei n.º 9.876, de 1999).

Portanto, com base na legislação vigente à época dos fatos foi aplicada a multa de mora. Sendo assim, na época dos fatos, o art. 61 da Lei n.º 9.430/96 (cuja aplicação foi pleiteada) não era aplicável na cobrança das contribuições previdenciárias, por existir norma específica que tratava da penalidade incidente sobre tais contribuições (art. 35 da Lei n.º 8.212/91).

Mais adiante, a contribuinte afirma que a multa ofende os princípios constitucionais da razoabilidade, proporcionalidade e vedação do confisco. Com essa linha de argumentação, procura atribuir a pecha de inconstitucionalidade à legislação tributária.

Ocorre que, como já exposto, essa matéria é estranha à esfera de competência desse colegiado, conforme determina de forma clara o seguinte enunciado da Súmula CARF:

#### **Súmula CARF nº 2**

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

Por fim, a RECORRENTE pleiteia a redução da multa em razão da retroatividade benigna, uma vez que a lei n.º 11.941/2009 alterou dispositivos da Lei n.º 8.212/91.

Neste ponto, entendo que assiste razão à RECORRENTE.

O referido tema foi objeto de inúmeros debates neste Conselho e pelas autoridades fazendárias, chegando a ser objeto de Portaria Conjunta da PGFN e RFB e Instrução Normativa da RFB, tudo com o intuito de demonstrar como deveria ser realizada a comparação da penalidade mais benéfica ao contribuinte para fins de retroatividade da lei.

Após reiteradas manifestações, este CARF editou a Súmula nº 119 para tratar do tema, abaixo transcrita:

#### **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 n.º 9.430, de 1996.

Sendo assim, por longo tempo, o entendimento firme deste Conselho era de que a multa do novo art. 32-A da Lei n.º 8.212/91 deveria ser comparada – para fins de retroatividade benigna – somente aos casos que envolvesse lançamento da multa do art. 32, §§ 4º e 5º, de forma isolada, e não de forma conjunta com o lançamento de ofício para cobrança da obrigação principal. Neste último cenário, deveria ser efetuada a comparação nos termos delineados pela Súmula CARF nº 119, ou seja: somar a antiga multa de mora do art. 35 (redação anterior) com a

multa do art. 32, §5º (se houvesse), e comparar tal somatório com a nova multa do art. 35-A (de 75%).

Ocorre que, recentemente, a referida Súmula CARF nº 119 foi cancelada em razão de manifestação da PGFN sobre a tema, que o incluiu em Lista de Dispensa de Contestar e Recorrer dada a jurisprudência pacífica do STJ, no sentido de aplicar a multa do art. 35-A somente aos fatos geradores após a vigência da MP 449/2008. Sendo assim, para fatos geradores anteriores à referida MP 449/2008, a multa de mora do antigo art. 35 deveria ser limitada a 20%, em respeito à nova redação do mencionado dispositivo, trazida pela MP 449/2008.

Extrai-se do Parecer da PGFN e da jurisprudência do STJ uma certeza: de que a multa de ofício de 75% do art. 35-A não pode ser aplicada aos fatos geradores anteriores à MP 449/2008. O mesmo posicionamento é claro ao esclarecer, como exposto, como deve ser a comparação da multa de mora do art. 35 (antes e depois da MP 449/2008). Contudo, s.m.j., o mencionado posicionamento do STJ não se debruça sobre o tratamento reservado à multa pelo descumprimento de obrigação acessória para fins de retroatividade benigna dos novos dispositivos trazidos pela MP 449/2008 sobre o tema.

Sobre a matéria, utilizei como razões de decidir o seguinte trecho do voto proferido pelo Ilustre Conselheiro Carlos Alberto do Amaral Azeredo, Presidente desta Turma, no acórdão nº 2201-008.973, de 09 de agosto de 2021, por serem bastante esclarecedoras as suas ponderações:

No mais, é possível constatar que o cerne da questão se restringe à possibilidade de aplicação cumulativa da multa de ofício com a penalidade pelo descumprimento de obrigação acessória. Além disso, deve-se avaliar se a penalidade nova prevista no art. 32-A da Lei 8.212/91<sup>1</sup>, tem a mesma natureza da penalidade exigida nos autos, com vistas à sua aplicação retroativa por se apresentar mais benéfica ao contribuinte.

De início cumpre trazer à balha quadro comparativo da legislação que rege a matéria, com as alterações das Lei nº 9.528/1997, 9.876/99 e 11.941/09:

LEGISLAÇÃO ANTERIOR	LEGISLAÇÃO NOVA
<u><b>Lei 8.212/91:</b></u> Art. 32. <u>A empresa é também obrigada a:</u> (...) IV - <u>informar mensalmente</u> ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, por intermédio de documento a ser definido em regulamento, <u>dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária</u> e outras informações de interesse do INSS. (...) § 4º <u>A não apresentação</u> do documento previsto no inciso IV, independentemente do	<u><b>Lei 8.212/91:</b></u> Art. 32. <u>A empresa é também obrigada a:</u> (...) IV – <u>declarar à Secretaria da Receita Federal do Brasil</u> e ao Conselho Curador do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS, na forma, prazo e condições estabelecidos por esses órgãos, <u>dados relacionados a fatos geradores, base de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS ou do Conselho Curador do FGTS;</u> Art. 32-A. <u>O contribuinte que deixar de</u>

<sup>1</sup> Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas:

I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e  
 II – de 2% (dois por cento) 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% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo.

<p>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 quadro abaixo:</p> <p><b>§ 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,</b> limitada aos valores previstos no parágrafo anterior.</p> <p><u>(Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).</u></p>	<p>apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e <u>sujeitar-se-á às seguintes multas:</u></p> <p>I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e</p> <p>II – de 2% (dois por cento) 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% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo.</p> <p><u>(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).</u></p>
<p><b>Lei 8.212/91:</b></p> <p>Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá <u>multa de mora</u>, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos:</p> <p>(...)</p> <p>II - para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação;;</li> <li>b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação;;</li> <li>c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social – CRPS;</li> <li>d) cinqüenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa;;</li> </ul> <p>III - para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a) sessenta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento;;</li> <li>b) setenta por cento, se houve parcelamento;</li> <li>c) oitenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito não foi objeto de parcelamento;</li> <li>d) cem por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito foi objeto de parcelamento.</li> </ul> <p><u>(Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).</u></p>	<p><b>Lei 8.212/91:</b></p> <p>Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de <u>multa de mora</u> e juros de mora, nos termos do <u>art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996</u>. (...)</p> <p>Art. 35-A. <u>Nos casos de lançamento de ônus</u> relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, <u>aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996</u>.</p> <p><u>(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).</u></p> <p><b>Lei 9.430:</b></p> <p>Art. 44. <u>Nos casos de lançamento de ônus</u>, serão aplicadas as seguintes multas:</p> <p>I - de <u>75%</u> (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição <u>nos casos de falta de pagamento</u> ou recolhimento, de <u>falta de declaração e nos de declaração inexata</u>; (...)</p> <p>Art. 61. <u>Os débitos para com a União</u>, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, <u>serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso</u>.</p> <p>§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.</p> <p>§ 2º <u>O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento</u>.</p> <p>§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro</p>

	dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.
--	---

Dante da inovação legislativa objeto da Lei 11.941/09, em particular em razão do que dispõe o inciso II do art. 106 da Lei 5.172/66 (CTN), que trata da retroatividade da multa mais benéfica, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e a Receita Federal do Brasil manifestaram seu entendimento sobre a adequada aplicação das normas acima colacionadas, pontuando:

Portaria Conjunta PFGN;RFB nº 14/2009

(...)

Art. 3º A análise da penalidade mais benéfica, a que se refere esta Portaria, será realizada pela comparação entre a soma dos valores das multas aplicadas nos lançamentos por descumprimento de obrigação principal, conforme o art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, e de obrigações acessórias, conforme §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, e da multa de ofício calculada na forma do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009.

§ 1º Caso as multas previstas nos §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, tenham sido aplicadas isoladamente, sem a imposição de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal, deverão ser comparadas com as penalidades previstas no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.

§ 2º A comparação na forma do caput deverá ser efetuada em relação aos processos conexos, devendo ser considerados, inclusive, os débitos pagos, os parcelados, os não-impugnados, os inscritos em Dívida Ativa da União e os ajuizados após a publicação da Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008.

Art. 4º O valor das multas aplicadas, na forma do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, sobre as contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, deverá ser comparado com o valor das multa de ofício previsto no art. 35-A daquela Lei, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009, e, caso resulte mais benéfico ao sujeito passivo, será reduzido àquele patamar.

Art. 5º Na hipótese de ter havido lançamento de ofício relativo a contribuições declaradas na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP), a multa aplicada limitar-se-á àquela prevista no art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.

Tais conclusões foram amplamente acolhidas no âmbito deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, o qual, ainda, sedimentou seu entendimento no sentido de que, embora a antiga redação dos artigos 32 e 35, da Lei nº 8.212, de 1991, não contivesse a expressão “lançamento de ofício”, o fato de as penalidades serem exigidas por meio de Auto de Infração e NFLD não deixaria dúvidas acerca da natureza material de multas de ofício de tais exações.

No caso de lançamento de ofício de contribuições previdenciárias, para os fatos geradores contidos em sua vigência, entendo correta a imposição das duas penalidades previstas na legislação anterior, já que tutelam interesses jurídicos distintos, uma obrigação principal, de caráter meramente arrecadatório, e outro instrumental, acessório. Naturalmente, em razão de alinhamento pessoal à tese majoritária desta

Corte acerca da natureza material de multas de ofício de tais exações, entendo, ainda, como correto o entendimento de que, para fins de aplicação da retroatividade benigna, deve-se comparar o somatório das multas anteriores com a nova multa de ofício inserida no art. 35-A da Lei 8.212/91.

Por outro lado, a exigência de ofício de contribuições devidas a Terceiros, em razão de sua natureza, para os fatos geradores contidos em sua vigência, ocorre apenas com a imputação da penalidade prevista na antiga redação do art. 35 da mesma Lei. Naturalmente, nestes casos, para fins de aplicação retroativa da norma eventualmente mais benéfica, caberia a comparação entre tal penalidades prevista anteriormente anteriores com a nova multa de ofício inserida no art. 35-A da Lei 8.212/91.

Por fim, caso a exigência decorresse de aplicação de penalidade isolada por descumprimento de obrigação acessória (GFIP com dados não correspondentes), sem aplicação de penalidade pelo descumprimento de obrigação principal, a retroatividade benigna seria aferida a partir da comparação do valor apurado com base na legislação anterior e o que seria devido pela aplicação da nova norma contida no art. 32-A.

No caso específico de lançamentos associados por descumprimento de obrigação principal e acessória a manifestação reiterada dos membros deste Conselho resultou na edição da Súmula Carf nº 119, cujo conteúdo transcrevo abaixo:

#### 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.

Contudo, tal enunciado de súmula foi cancelado, por unanimidade, em particular a partir de encaminhamento neste sentido da Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, em reunião da 2<sup>a</sup> Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais levada a termo no dia 06 de agosto de 2021, quando amparou a medida em manifestação da Procuradoria da Fazenda Nacional sobre a tema, que o incluiu em Lista de Dispensa de Contestar e Recorrer (Art.2º, V, VII e §§ 3º a 8º, da Portaria PGFN N° 502/2016), o que se deu nos seguintes termos:

A jurisprudência do STJ acolhe, de forma pacífica, a retroatividade benigna da regra do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, em relação aos lançamentos de ofício. Nessas hipóteses, a Corte afasta a aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, que prevê a multa de 75% para os casos de lançamento de ofício das contribuições previdenciárias, por considerá-la mais gravosa ao contribuinte. O art. 35-A da Lei 8.212, de 1991, incide apenas em relação aos lançamentos de ofício (*rectius*: fatos geradores) realizados após a vigência da referida Lei nº 11.941, de 2009, sob pena de afronta ao disposto no art. 144 do CTN.

**Precedentes:** AgInt no REsp 1341738/SC; REsp 1585929/SP, AgInt no AREsp 941.577/SP, AgInt no REsp 1234071/PR, AgRg no REsp 1319947/SC, EDcl no AgRg no REsp 1275297/SC, REsp 1696975/SP, REsp 1648280/SP, AgRg no REsp 576.696/PR, AgRg no REsp 1216186/RS.

**Referência:** [Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME](#), [Parecer SEI Nº 11315/2020/ME](#)

O referenciado Parecer SEI nº 11315/2020 trouxe, dentre outras, as seguintes considerações:

(...)

12. Entretanto, o STJ, guardião da legislação infraconstitucional, em ambas as suas turmas de Direito Público, assentou a retroatividade benigna do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação da Lei nº 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, inclusive nas hipóteses de lançamento de ofício.

13. Na linha de raciocínio sustentada pela Corte Superior de Justiça, anteriormente à inclusão do art. 35-A pela Lei nº 11.941, de 2009, não havia previsão de multa de ofício no art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991 (apenas de multa de mora), nem na redação primeva, nem na decorrente da Lei nº 11.941, de 2009 (fruto da conversão da Medida Provisória nº 449, de 2008).

Vale ressaltar que, nos termos da legislação que rege a matéria, a manifestação da PFGN acima citada não vincula a análise levada a termo por este Relator. Contudo, a despeito do entendimento pessoal deste Relator sobre o tema, estamos diante de um julgamento em segunda instância administrativa de litígio fiscal instaurado entre o contribuinte fiscalizado e a Fazenda Nacional, a qual já não mais demonstra interesse em discutir a forma de aplicação da retroatividade benigna contida na extinta Súmula 119.

Assim, ainda que não vinculante, a observação de tal manifestação impõe-se como medida de bom senso, já que não parece razoável a manutenção do entendimento então vigente acerca da comparação das exações fiscais sem que haja, por parte do sujeito ativo da relação tributária, a intenção de continuar impulsionando a lide até que se veja integralmente extinto, por pagamento, eventual crédito tributário mantido. Ademais, neste caso, a manutenção da exigência evidenciaria mácula ao Princípio da Isonomia, já que restaria diferenciado o tratamento da mesma matéria entre o contribuinte que, como o recorrente, já teria sido autuado, e aqueles que estão sendo autuados nos procedimentos fiscais instaurados após a citada manifestação da PGFN.

Dante deste cenário, necessário que seja avaliado o alcance da tal manifestação para fins de sua aplicação aos casos submetidos ao crivo desta Turma de julgamento.

Neste sentido, considerando que a própria representação da Fazenda Nacional já se manifestou pela dispensa de apresentação de contestação, oferecimento de contrarrazões e interposição de recursos, bem como recomenda a desistência dos já interpostos, para os períodos de apuração anteriores à alteração legislativa que aqui se discute (Lei nº 11.941, de 2009), deve-se aplicar, para os casos ainda não definitivamente julgados, os termos já delineados pela jurisprudência pacífica do STJ e, assim, apurar a retroatividade benigna a partir da comparação do quantum devido à época da ocorrência dos fatos geradores com o regramento contido no atual artigo 35 da lei 8.212/91, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, mesmo em se tratando de lançamentos de ofício. Devendo-se aplicar a penalidade que alude art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, que prevê a multa de, pelo menos, 75%, apenas aos fatos geradores posteriores ao início de sua vigência.

Por outro lado, deve-se destacar, ainda, que na vigência da legislação anterior, havia previsão de duas penalidades, uma de mora, esta já tratada no parágrafo precedente, e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória, esta prevista no art. 32, inciso IV, §§ 4º e 5º, em razão da não apresentação de GFIP ou

apresentação com dados não correspondentes aos fatos geradores, imposições que, a depender o caso concreto, poderiam alcançar a alíquota de 100%, sendo certo que tal penalidade não foi objeto do citado Parecer SEI 11315/2020.

Como se viu, na nova legislação, que tem origem na MP 449/08, o art. 35 da lei 8.212/91 continuou a tratar de multa de mora pelo recolhimento em atraso, passando a exigir para as contribuições previdenciárias a mesma penalidade moratória prevista para os tributos fazendários (art. 61 da Lei 9.430/96). Por outro lado, a mesma MP 449 inseriu o art. 35-A na Lei 8.212/91, e, assim, da mesma forma, passou a prever, tal qual já ocorria para tributos fazendários, penalidade a ser imputada nos casos de lançamento de ofício, em percentual básico de 75% (art. 44 da Lei 9.430/96).

Como a tese encampada pelo STJ é pela inexistência de multas de ofício na redação anterior do art. 35 da Lei 8.212/91, resta superado o entendimento deste Conselho Administrativo sobre a natureza de multa de ofício de tal exigência.

Por outro lado, não sendo aplicável aos períodos anteriores à vigência da lei 11.941/09 o preceito contido no art. 35-A, a multa pelo descumprimento da obrigação acessória relativo à apresentação da GFIP com dados não correspondentes (declaração inexata), já não pode ser considerada incluída na nova penalidade de ofício, do que emerge a necessidade de seu tratamento de forma autônoma.

Assim, considerando a mesma regra que impõe a aplicação a fatos pretéritos da lei que comina penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da prática da infração, conforme art. alínea “c”, inciso II do art. 106 da Lei 5.172/66 (CTN), e de rigor que haja comparação entre a multa pelo descumprimento de obrigação acessória amparada nos §§ 4º e 5º, inciso IV, do art. 32 da Lei 8.212/91, com a nova penalidade por apresentação de declaração inexata, a saber, o art. 32-A da mesma Lei.

Assim, temos as seguintes situações:

- os valores lançados, de ofício, a título de multa de mora, sob amparo da antiga redação do art. 35 da lei 8.212/91, incidentes sobre contribuições previdenciárias declaradas ou não em GFIP e, ainda, aquela incidente sobre valores devidos a outras entidades e fundos (terceiros), para fins de aplicação da norma mais benéfica, deverão ser comparados com o que seria devido pela nova redação dada ao mesmo art. 35 pela Lei 11.941/09;

- os valores lançados, de forma isolada ou não, a título da multa por descumprimento de obrigação acessória a que alude os §§ 4º e 5º, inciso IV, do art. 32 da Lei 8.212/91, para fins de aplicação da norma mais benéfica, deverão ser comparados com o que seria devido pelo que dispõe o art. o art. 32-A da mesma Lei;

Portanto, no caso em apreço, impõe-se afastar a aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212/91, devendo ser aplicada a retroatividade benigna a partir da comparação, de forma segregada, entre as multas de mora previstas na antiga e na nova redação do art. 35 da lei 8.212/91. Já em relação à multa por descumprimento de obrigação acessória a que alude os §§ 4º e 5º, inciso IV, do art. 32 da Lei 8.212/91, para fins de aplicação da norma mais benéfica, esta deverá ser comparada com o que seria devida a partir do art. art. 32-A da mesma Lei 8.212/91.

Deste modo, entendo que deve prevalecer o pleito do contribuinte, de que a multa de mora objeto deste processo deve ser comparada com a penalidade prevista na nova redação do

art. 35 da Lei nº 8.212/91 para verificar qual delas é a mais benéfica ao contribuinte, a fim de aplicar a retroatividade benigna do art. 106, II, “c”, do CTN:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Portanto, entendo que assiste razão ao RECORRENTE neste pleito. Consequentemente, em relação à multa de mora aplicada neste processo de obrigação principal, sob amparo da antiga redação do art. 35 da lei 8.212/91, ela deverá ser comparada com o que seria devido pela nova redação dada ao mesmo art. 35 trazida pela Lei 11.941/09, para fins de aplicação da norma mais benéfica ao contribuinte.

## CONCLUSÃO

Em razão do exposto, voto por DAR PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, apenas para determinar a aplicação da retroatividade benigna mediante a comparação, para cada competência, entre as multas de mora previstas na antiga e na nova redação do art. 35 da lei 8.212/91, conforme razões acima apresentadas.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim