



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10283.000426/2008-53
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-006.362 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 03 de junho de 2020
Recorrente ATLÉTICO RIO NEGRO CLUBE
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/05/2001 a 31/12/2006

LANÇAMENTO. NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não há que se falar em nulidade quando o lançamento observa todos os requisitos previstos no artigo 142 do CTN e no artigo 59 do Decreto nº 70.235 de 1972.

VERDADE MATERIAL. ÔNUS DA PROVA. DILIGÊNCIA.

As alegações de verdade material devem ser acompanhadas dos respectivos elementos de prova. O ônus é de quem alega. A busca da verdade material e os pedidos de diligência não se prestam a suprir a inércia do contribuinte que tenha deixado de apresentar, no momento processual apropriado, as provas necessárias à comprovação do crédito alegado.

DILIGÊNCIA. NULIDADE. CERCEAMENTO DE DIREITO DE DEFESA.

Inexiste cerceamento do direito de defesa no indeferimento da diligência para coleta de provas acerca do direito creditório alegado cujo ônus é do interessado.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. FATO GERADOR. REMUNERAÇÃO DIRETA DE PESSOA FÍSICA. SEGURADO INDIVIDUAL.

A empresa que remunera diretamente pessoas físicas (contribuintes individuais) é obrigada a arrecadar a contribuição do segurado contribuinte individual a seu serviço, descontando-a da respectiva remuneração, a preceito da Lei nº 8.212 de 1991.

MULTA. RETROATIVIDADE BENIGNA. APLICAÇÃO LEI Nº 8.212 DE 1991, COM A REDAÇÃO DADA PELA MP 449 DE 2008, CONVERTIDA NA LEI Nº 11.941 DE 2009. PORTARIA PGFN/RFB Nº 14 DE 4 DE DEZEMBRO DE 2009. SÚMULA CARF Nº 119.

Aplica-se a legislação inovadora quando mais benéfica ao sujeito passivo. A comparação das multas previstas na legislação, para efeito de aferição da mais benéfica, leva em conta a natureza da exação, e não a sua nomenclatura. Em se tratando de lançamento de ofício por descumprimento de obrigação acessória e

principal, a aplicação da multa prevista no artigo 35-A da Lei n.º 8.212, de 1991, deve retroagir para beneficiar o contribuinte se resultar menor do que a soma das multas previstas nos artigos 32, §§ 4º e 5º e 35, inciso II da mesma lei.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário determinando a aplicação da retroatividade benigna nos termos do art. 476-A da Instrução Normativa RFB n.º 971 de 2009.

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

Débora Fófano dos Santos – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Francisco Nogueira Guarita, Douglas Kakazu Kushiyama, Débora Fófano dos Santos, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Marcelo Milton da Silva Risso e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 637/679) interposto contra decisão no acórdão da 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belém (PA) de fls. 593/607, a qual julgou o lançamento precedente em parte, mantendo parcialmente o crédito tributário formalizado na NFLD – Notificação Fiscal de Lançamento de Débito – DEBCAD n.º 37.063.952-9, consolidado em 18/12/2007, no montante de R\$ 595.455,99, já incluídos multa e juros (fls. 2/518), acompanhado do Relatório da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD n.º 37.063.952-9 (fls. 532/546), referente às contribuições devidas a seguridade social, correspondentes a parte dos segurados contribuintes individuais (não descontadas) e da empresa destinada ao Fundo de Previdência e Assistência Social - FPAS, todas incidentes sobre as remunerações dos segurados não declaradas em GFIP.

Do Lançamento

De acordo com resumo constante no acórdão recorrido (fls. 595/596):

Trata-se de Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD lançada contra a interessada acima identificada, totalizando o valor de R\$ 595.455,99 (quinhentos e noventa e cinco mil, quatrocentos e cinquenta e cinco reais e noventa e nove centavos), correspondente ao período de 05/2001 a 12/2006.

De acordo com os diversos relatórios que compõem o lançamento, dentre eles o *Relatório Fiscal - RF* de fls. 266 a 273, acompanhado dos anexos de fls. 274 a 284, o *DAD-Discriminativo Analítico de Débito* e o *RL -Relatório de Lançamentos*, o presente lançamento contém as contribuições previdenciárias a cargo do contribuinte individual, arrecadadas mediante desconto efetuado pela empresa (rubrica *Contrib. Indiv*), bem como a cargo da empresa (rubrica *C.ind/adm/aut*), tendo como fato gerador, as remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados contribuintes individuais, apuradas por meio do exame da contabilidade.

O lançamento é constituído do levantamento *AUT — PGTO A AUTONOMO NÃO DECL GFIP*, contendo contribuições *não declaradas em GFIP*, conforme classificação constante do *DAD*.

Relata ainda, o mencionado *RF*, que os fatos geradores em questão foram detectados na contabilidade e em conjunto com o *RL -Relatório de Lançamentos* discrimina detalhadamente as contas contábeis sob diversos títulos onde os pagamentos que se constituíram em base de cálculo foram constatados, sendo que o *RL* discrimina os pagamentos por segurado.

Registra a autoridade notificante que anexou cópia de diversas folhas do Razão Analítico que demonstram a origem dos valores que considerou como base de cálculo para as contribuições ora lançadas (anexos de fls. 274 a 284).

Aduz que houve a lavratura dos seguintes Autos de Infração: - 37.144.008-4 (CFL 38); - 37.144.009-2 (CFL 68); 37.144.010-6 (CFL 30).

Da Impugnação

Devidamente cientificado da notificação de lançamento de débito (NFLD) em 20/12/2007, na pessoa de seu presidente (fl. 2), o contribuinte apresentou sua impugnação em 21/1/2008 (fls. 576/578), com os seguintes argumentos consoante resumo no acórdão da DRJ (fl. 597):

A empresa foi notificada mediante entrega pessoal em 20/12/2007 e protocolou tempestivamente, em 21/01/2008, impugnação ao lançamento, por intermédio do instrumento de fls. 288 a 289, pleiteando revisão do débito lançado, à luz dos documentos contábeis que coloca à disposição da fiscalização, argumentando tão-somente que o auditor fiscal desconsiderou a real natureza dos pagamentos e o histórico dos documentos que deram origem aos lançamentos contábeis ao considerar como remuneração todas as despesas lançadas nas diversas contas contábeis, a exemplo, "Buffet Rio Negro", "Conjunto Musical", "Bar e Restaurante", dentre as quais havia pagamentos efetuados pelo Clube a empresas comerciais, liquidação de empréstimos feitos ao clube e adiantamentos diversos a recuperar via folha de pagamento, impondo injusto e severo ônus financeiro à petionária.

Da Decisão da DRJ

A 4ª Turma da DRJ/BEL, em sessão de 19 de setembro de 2008, no acórdão n.º 01-12.068, julgou o lançamento procedente em parte, retirando o crédito relativo às competências compreendidas no período de 05/2001 a 11/2002, extintas pela decadência conforme ementa abaixo reproduzida (fl. 593):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/05/2001 a 31/12/2006

NFLD N.º 37.063.952-9. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL.

PRAZO DECADENCIAL. SÚMULA VINCULANTE. STF. ÔNUS PROBATÓRIO.

Prescreve a Súmula Vinculante n.º 8, do STF, que são inconstitucionais os artigos 45 e 46, da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência, razão pela qual, em se tratando de lançamento de ofício, deve-se aplicar o prazo decadencial de cinco anos.

O crédito previdenciário lavrado em conformidade com o art. 37 da Lei 8.212/91 e alterações c/c art. 142 do C.T.N, inclusive constituído de provas dos fatos geradores lançados, somente será elidido mediante a apresentação de provas, pelo contribuinte, que comprove a não ocorrência desses fatos.

Lançamento Procedente em Parte

Do Recurso Voluntário

O contribuinte tomou ciência do acórdão por via postal em 20/5/2009 (AR de fl. 631) e interpôs recurso voluntário em 17/6/2009 (fls. 637/679), acompanhado de documentos de fls. 681/771, alegando em síntese o que segue:

1. Aspectos jurídicos introdutórios

No tópico inicial comenta acerca dos aspectos jurídicos, enfatizando a supremacia constitucional e discorre a respeito da importância dos princípios, tecendo considerações em relação aos princípios da segurança jurídica e da legalidade tributária.

Afirma que a violação dos princípios jurídicos por parte da Receita Federal teriam ferido de morte as garantias constitucionais do Recorrente, qual seja, a ampla defesa e o contraditório. Pondera acerca dos princípios do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório.

2. As alegações da recorrente e o princípio da verdade material: Imposição à administração pública julgadora

Alega que a Recorrente procurou mostrar autoridade julgadora singular, quando do oferecimento das razões de impugnação, que o Senhor Auditor Fiscal desconsiderou a real natureza dos pagamentos levantados na contabilidade da empresa, considerando como remuneração despesas que seriam relativas a pagamentos feitos à pessoa jurídicas, liquidação de empréstimos feitos ao clube e adiantamentos diversos a recuperar via folhas de pagamentos.

Apontou ainda que a conduta fiscal acabava por majorar indevidamente o número de segurados vinculados à empresa, além de causar reflexos diretos e prejudiciais à Recorrente no cálculo da multa aplicada.

Na análise das ponderações da Recorrente a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento sustentou que os valores das remunerações pagas aos segurados contribuintes individuais, relativos ao levantamento AUT, foram apurados na contabilidade da empresa, estando consignado no Relatório Fiscal e nas cópias do DAD e RL, relatórios que compõem a NFLD ora recorrida, nas contas contábeis sob diversos títulos onde tais pagamentos foram constatados e que foi discriminada os valores por segurado e competência.

Dessa forma, apontava o julgamento monocrático, que quaisquer argüições no sentido de destituir o lançamento não poderiam vir desacompanhadas de provas cabais, de forma a promover o convencimento julgador, que a simples alegação não exime da prova objetiva e que o Impugnante, agora Recorrente, poderia refutar o levantamento fiscal por meio de documentos de caixa que viessem dar suporte ao alegado, comprovando erro na apuração da base de cálculo, descaracterizando, assim, o lançamento, evidenciando, inclusive, a pessoas indevidamente computadas como segurados que ocasionaram a elevação indevida da multa.

E acrescentou que, compulsando os autos da NFLD ora recorrida, constatou que as cópias do Razão Analítico ali juntadas demonstravam a origem dos valores que a autoridade fiscal considerou como base de cálculo para o lançamento do tributo devido, observando que foram excluídos os lançamentos contábeis cujos históricos denotavam despesas incompatíveis com o conceito de salário-de-contribuição previdenciário, a saber, pagamento de supermercados, pagamento a empresas comerciais, dentre outros, revelando a correção do lançamento fiscal, já que, no seu modo de ver, somente pagamentos feitos a pessoas físicas foram considerados pelo agente fiscal.

Com todo o respeito ao ilustre julgador singular, mas não se trata de simples alegação da Recorrente, sem qualquer prova objetiva.

Não se pode olvidar que a Recorrente colocou, naquele momento, à disposição da fiscalização os documentos contábeis que deram origem aos lançamentos realizados nos Livros Diário e Razão. E enfatizou isso nas suas alegações impugnatórias.

A DRJ sequer se pronunciou quanto a possibilidade ou não de fazer diligência!!!

São inúmeros documentos que não foram vistos pelo Auditor Fiscal à época do lançamento. Este, em seu levantamento, baseou-se exclusivamente no histórico contábil para realizar o lançamento o que, a bem da verdade, não permite o conhecimento da situação real. Assim, por exemplo, para utilizarmos uma das cópias de folhas do Livro Razão juntadas pelo agente fiscal à NFLD 37.063.952-0, vejamos a página 273 do Razão Analítico onde consta a conta 4.1.01.002.0002-1 - Bar e Restaurante. Ali consta o seguinte histórico na data de 08/04/2002:

"Pgto. Vladimir José M. de Paula Cf. Recibo".

Este lançamento contábil, no valor de R\$ 816,00 (oitocentos e dezesseis reais), foi considerado no lançamento fiscal da indigitada NFLD como remuneração paga a segurado contribuinte individual autônomo, conforme página 15 do RL-Relatório de Lançamentos da NFLD 37.063.952-0.

Ora, o núcleo conceitual de contribuinte individual é prestar serviços na condição de pessoa física, mas a simples consignação de nome próprio em histórico de conta contábil não autoriza a classificação daquela pessoa como física. É comum a existência de firmas individuais cujos nomes são os mesmos da pessoa física. Entretanto, nesse caso, tratava-se de pessoa jurídica, inclusive com inscrição no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas – CNPJ.

Então, o que levou a autoridade lançadora a classificá-lo como pessoa física? No Relatório Fiscal da NFLD 37.063.952-0 não há qualquer explicação nesse sentido.

Neste caso específico, de conta contábil cujo nome, *Bar e Restaurante*, denota muito mais *compra de mercadorias a prestação de serviços*, seria de se esperar maiores cuidados. Assim, diante da disponibilização à fiscalização, pelo autuado, dos documentos contábeis que deram origem aos respectivos lançamentos contábeis, deveria a DRJ ter baixado o processo em diligência para averiguação e levantamento com base em tais documentos.

E mesmo a despeito de não ter havido pedido de diligência administrativa, a autoridade administrativa singular, como também Vossas Senhorias, com a devida vênias, tem o dever de buscar a verdade sobre todos os seus aspectos, pois, como cediço, permeia no processo administrativo a verdade material consignada em princípio orientador, ao contrário da verdade formal dos processos judiciais.

Cita doutrina.

É necessário que se busque esta verdade. É imprescindível, em nome do princípio em comento, que se ateste nos documentos colocados à disposição da Fiscalização a perfeita harmonia do lançamento tributário.

Por outro lado, no caso do Auto de Infração por descumprimento de obrigação acessória, ao considerar eventual pessoa jurídica como pessoa física o Auditor aumentou, sim, o número de segurados vinculados à empresa, causando o incorreto cálculo da multa para maior.

Além disso, em alguns lançamentos feitos pelo Auditor Fiscal não há sequer identificação de nomes de pessoa física. Assim, pergunta-se: Tais "nomes" foram considerados no cálculo do número de segurados vinculados à empresa? Se o foram, de que forma? Cada lançamento contábil foi considerado um segurado? Se assim foi, como saber se todos os lançamentos naquela conta, por exemplo, conta número 4001017 - Serviços Prestados - Pessoa Física não se referem a uma única pessoa física?

O fato é que a omissão dos nomes dos segurados impossibilita o exercício da defesa e maltrata o princípio constitucional da ampla defesa e do contraditório.

Conta como, por exemplo, número 4310003 - Ornamentação, o que levou a ser classificada como prestação de serviços por pessoa física? Não há sequer identificação de nomes no histórico. Apenas "pgto serviços prestados". Ora, a ornamentação pressupõe a compra de materiais, tais como flores e pedestais, por exemplo, não sendo necessariamente apenas a prestação de mão-de-obra.

Assim, como classificar, com base apenas no histórico que se trata exclusivamente de mão-de-obra? Mais uma vez a omissão dos nomes dos segurados impossibilita o exercício da defesa.

Não se pode, dessa forma, deixar de averiguar os documentos de caixa, disponibilizados pelo contribuinte, para que a verdade surja e o princípio em questão seja atendido em sua plenitude, além de abrandar os prejuízos à defesa decorrente das ditas omissões.

3. A retroatividade da multa mais benéfica: um direito do contribuinte e um princípio em matéria punitiva.

(...)

Na NFLD consta multa da ordem de 24% (vinte e quatro por cento) sobre os valores das contribuições lançadas.

Ao mesmo tempo, em face da legislação vigente à época, era aplicado também contra o contribuinte, em conjunto com a multa posta na presente NFLD, multa por infração, cuja base de cálculo era as obrigações principais não declaradas em GFIP; tendo como limite máximo, por competência, o valor mínimo de multa por infração legislação previdenciária (R\$ 1.195,13) multiplicado por determinado fator (este determinado em função do número de segurados vinculados à empresa na competência), previsto no § 4.º do artigo 32 da Lei 8.212/91.

Assim, além da multa constante desta NFLD, a Recorrente também foi apenada com multa por infração inserta no Auto de Infração n.º 37.144.009-2, alvo também de recurso, mas que tem íntima relação com o que aqui se alega, posto que a aplicação da lei penal mais benéfica terá reflexo no Auto de Infração e vice-versa, senão vejamos.

A Medida Provisória n.º 449/2008, convertida -na Lei n.º 11.941, de 27 de maio de 2009, trouxe profundas modificações na legislação previdenciária, notadamente em aspectos relacionados a aplicação de multas por descumprimento de obrigações acessórias, revelando a possibilidade de cálculos de multas mais brandas às aplicadas anteriormente a sua vigência.

Toda a conduta estava hospedada no artigo 32, inciso IV, da Lei 8.212/91, com a aplicação da multa nos moldes do consignado no § 5.º, porém revogado pela MP n.º 449/2008. Em contra partida, com a edição do indigitado instrumento legal, convertida na Lei n.º 11.941/2009, estabeleceu-se, nos casos de lançamento de ofício, a obrigatoriedade da aplicação da multa prevista no artigo 44 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, qual seja, 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata. Assim, urge se comparar as duas formas de cálculo, utilizando-se a mais benéfica ao contribuinte.

Desta forma, estamos anexando planilha comparativa demonstrando a aplicação da multa mais benéfica (fls. 765/771). Insta dizer que a aplicação da multa mais benéfica ao contribuinte em razão da utilização do disposto no artigo 44 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, qual seja, 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata implica: a) caso acolhida no Auto de Infração n.º 37.144.009-2, na eliminação integral da multa exigida na presente NFLD; b) caso acolhida nesta NFLD, após os ajustes necessários, na improcedência do referido Auto de Infração.

O que não pode, Insignes Julgadores, é admitir a retroatividade benéfica no Auto de Infração e manter a multa de 24% (vinte e quatro por cento) na NFLD pois, por certo, estaríamos diante da prática do *bis in idem*.

4. O pedido

A lei e os princípios constitucionais tributários são fundamentos que devem ser obedecidos por todos, principalmente pelas autoridades fiscais, o que não ocorre no presente caso, merecendo imediato reparo das autoridades julgadoras.

Diante de todo o exposto, a Recorrente requer seja recebido e provido seu recurso para declarar a violação sofrida e a nulidade da NFLD, (...).

O presente recurso compôs lote sorteado para esta relatora em sessão pública.

É o relatório.

Voto

Conselheira Débora Fófano dos Santos, Relatora.

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido.

Em sua peça recursal o Recorrente insurge-se em relação aos seguintes pontos:

Cerceamento de Defesa e do Contraditório

Preliminarmente, o contribuinte afirma que a violação dos princípios jurídicos por parte da Receita Federal teriam ferido de morte as garantias constitucionais do Recorrente, qual seja, a ampla defesa e o contraditório.

Nos termos do artigo 142 da Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966 (CTN)¹:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

No âmbito do processo administrativo fiscal são tidos como nulos os atos lavrados por pessoa incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos termos do artigo 59 do Decreto nº 70.235 de 1972:

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.

¹ O artigo 10 do Decreto nº 70.235 de 6 de março de 1972, assim dispõe:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Desta forma, para serem considerados nulos os atos, termos e a decisão têm que ter sido lavrados por pessoa incompetente ou violar a ampla defesa do contribuinte. Ademais, a violação à ampla defesa deve sempre ser comprovada, ou ao menos existir fortes indícios do prejuízo sofrido pelo contribuinte.

Também não houve qualquer cerceamento do direito de defesa, posto que a matéria está sendo rediscutida no presente recurso pelo contribuinte, não havendo que se falar ainda em supressão de instâncias.

Da leitura do Relatório Fiscal e do acórdão da DRJ não merecem prosperar as alegações do Recorrente. O auto de infração e seu relatório fiscal foram lavrados em consonância com o artigo 142 do CTN e tanto estes quanto o acórdão recorrido foram lavrados por autoridade competente e sem preterição do direito de defesa, razão pela qual não há qualquer nulidade dos mesmos.

Princípio da Verdade Material

A Lei impõe que sejam recolhidas as contribuições sociais quando realizada a efetiva prestação de serviços por segurado individual, conforme se denota do disposto no artigo 22, inciso III, Lei nº 8.212 de 24 de julho de 1991:

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

(...)

III - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços; (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999).

Ficou constatado nos autos que o contribuinte remunerava segurados individuais que para ele prestaram serviços, restando, portanto, caracterizada a ocorrência dos fatos geradores.

O Recorrente invoca a necessidade de se buscar a realidade, em nome do princípio da verdade material, para que se ateste nos documentos colocados à disposição da Fiscalização a perfeita harmonia do lançamento tributário, tendo em conta que Auditor Fiscal desconsiderou a real natureza dos pagamentos levantados na contabilidade da empresa, considerando como remuneração despesas que seriam relativas a pagamentos feitos à pessoa jurídicas, liquidação de empréstimos feitos clube e adiantamentos diversos a recuperar via folhas de pagamentos.

É de se esclarecer que tal princípio destina-se à busca da verdade que está para além dos fatos alegados pelas partes, mas isto num cenário dentro do qual as partes trabalharam proativamente no sentido do cumprimento do seu ônus *probandi*, o que não se configura nos autos, conforme transcrição do seguinte excerto do acórdão recorrido (fls. 605/607):

(...)

De toda a análise efetivada, concluo que resta perfeitamente demonstrada nos autos a motivação legal e fática do lançamento. Logo, quaisquer arguições no sentido de destituir o lançamento não podem vir desacompanhadas de provas cabais, de forma a promover o convencimento do julgador. A simples alegação da defesa quanto à inoportunidade do fato gerador não a exime da prova objetiva, a qual não foi realizada no processo administrativo fiscal.

No caso em comento a impugnante limitou-se apenas a tecer alegações genéricas de que em diversos dos lançamentos contábeis foram equivocadamente considerados como remuneração pela autoridade notificante, parcelas não integrantes do salário-de-

contribuição previdenciário, alegações essas desprovidas da necessária individualização — esta, possível, face a fecundidade dos relatórios — e sem trazer a lume, quaisquer provas contrárias ao lançamento fiscal, devendo, assim, ser mantida as contribuições altercadas, posto que na ausência de provas robustas da irrogada vicietude do ato, capazes de elidir a sua responsabilidade, não pode a fiscalização presumir que o contribuinte esteja adimplente com o fisco e deixar de lançar as contribuições apuradas; tampouco o pode o julgador.

(...)

Estando de posse dos lançamentos contábeis que originaram o levantamento, a altercante poderia refutá-los, por meio de documentos de baixa ou outros incontrovertidos, comprovando a existência de fatos modificativos, ou seja, comprovando erro na apuração da base de cálculo, de forma a descaracterizar o lançamento. Todavia o que se constata é a ausência de especificidade das alegações, que não apontam precisamente a(s) competência(s) e respectivos fatos geradores equivocadamente lançados, mas fazem a afirmação de forma genérica tão-somente, o que aliado à falta de provas que sustentem tal arguição, comprometem a consistência dos argumentos e impede o adequado exame da questão.

Não obstante, em busca da verdade material, analisamos por amostragem as únicas provas constantes dos autos, a saber, as cópias do Razão Analítico anexadas pela autoridade lançadora às fls. 274 a 284, objetivando apurar algum vestígio dos fatos alegados na peça defensiva. Entretanto, não foi possível vislumbrar o alegado equívoco cometido pela fiscalização. Ao contrário, os mencionados documentos apontam para a correção do lançamento, vez que permitem constatar que foram lançados somente os pagamentos efetuados a pessoas físicas, denotando que o histórico dos lançamentos contábeis não foi desconsiderado pela autoridade fiscal como alega a defesa.

A título de exemplo, se confrontarmos os fatos geradores lançados na competência 03/2002, discriminados na pág. 13 do *RL* (anexo de fls. 35 dos autos) com os lançamentos contábeis da pág. 273 do Razão Analítico (cópia às fls. 276), da mesma competência 03/2002, na conta "Bar e Restaurante", podemos ver que foram excluídos aqueles cujo histórico denotava despesas incompatíveis com o conceito de salário-de-contribuição previdenciário (pagamento de supermercados, pagamento a empresas comerciais, dentre outros).

Destarte, todo o exercício expendido, presta-se Para evidenciar que a presente Notificação foi lavrada em estrita observância aos dispositivos legais concernentes à matéria previdenciária, descrevendo com clareza e precisão os fatos ocorridos e os fundamentos jurídicos e fáticos que amparam o presente lançamento fiscal,

Sob a ótica do ônus da prova, supra-distorcida não há como acatar a simples negativa geral do sujeito passivo como suficiente para ilidir o procedimento fiscal; no que pertine à existência de fatos modificativos, se a defendente aduz argumentos tais como a inoportunidade de determinado fato gerador, esta alegação não pode prescindir de provas consistentes. Impossível a este órgão julgador conhecer de razões defensivas nesse aspecto destituídas das provas com que pretende impugnar a notificação de débito, que possam dar sustento às suas alegações.

Assim sendo, concluo que a altercante não logrou êxito em demonstrar a ocorrência de fatos modificativos ou extintivos, capazes de ilidir o lançamento, razão pela qual julgo-o procedente no que diz respeito às competências não lançadas pela decadência, a saber, 12/2002 a 12/2006.

Nos termos do disposto no artigo 16 do Decreto nº 70.235 de 6 de março de 1972² é ônus do contribuinte com a impugnação apresentar os motivos de fato e direito em que se

² Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências.

Art. 16. A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

fundamenta sua defesa, os pontos e as razões e provas que possuir, bem como as diligências e perícias que pretende que sejam efetuadas, não sendo pertinentes nesta fase recursal o pedido de diligências para a constatação de “reais valores devidos”.

A busca da verdade material não se presta à produção de provas para suprir a inércia do sujeito passivo que tinha o dever de trazer à colação junto com a peça impugnatória, as provas necessárias à comprovação de suas alegações. O processo administrativo fiscal, conquanto admita flexibilização na apresentação de provas, não se coaduna com a supressão de instância e a inversão do ônus probatório. Desse modo, o contribuinte não se desincumbiu do ônus probatório, não merecendo qualquer reforma a decisão recorrida.

Da Retroatividade Benigna da Multa

Tendo em vista a disposição contida no artigo 106, II, “c” da Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), devido às alterações promovidas na Lei nº 8.212 de 24 de julho de 1991, pela MP nº 449 de 3 de dezembro de 2008, convertida na Lei nº 11.941 de 27 de maio de 2009, há que se verificar a situação mais favorável ao sujeito passivo, em matéria de penalidade relacionada a infrações anteriores a 3/12/2008.

A Portaria PGFN/RFB nº 14 de 4 de dezembro de 2009, a seguir reproduzida, se reporta à aplicação do princípio da retroatividade benigna previsto no artigo 106, inciso II, alínea “c” do CTN, em face das penalidades aplicadas às contribuições previdenciárias nos lançamentos de obrigação principal e de obrigação acessória, em conjunto ou isoladamente, previstas na Lei nº 8.212 de 1991, com as alterações promovidas pela MP 449 de 2008, convertida na Lei nº 11.941 de 2009:

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

V - se a matéria impugnada foi submetida à apreciação judicial, devendo ser juntada cópia da petição. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 2º É defeso ao impugnante, ou a seu representante legal, empregar expressões injuriosas nos escritos apresentados no processo, cabendo ao julgador, de ofício ou a requerimento do ofendido, mandar riscá-las. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 3º Quando o impugnante alegar direito municipal, estadual ou estrangeiro, provar-lhe-á o teor e a vigência, se assim o determinar o julgador. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

§ 6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009

Art. 1º A aplicação do disposto nos arts. 35 e 35-A da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, às prestações de parcelamento e aos demais débitos não pagos até 3 de dezembro de 2008, inscritos ou não em Dívida Ativa, cobrados por meio de processo ainda não definitivamente julgado, observará o disposto nesta Portaria.

Art. 2º No momento do pagamento ou do parcelamento do débito pelo contribuinte, o valor das multas aplicadas será analisado e os lançamentos, se necessário, serão retificados, para fins de aplicação da penalidade mais benéfica, nos termos da alínea "c" do inciso II do art. 106 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN).

§ 1º Caso não haja pagamento ou parcelamento do débito, a análise do valor das multas referidas no caput será realizada no momento do ajuizamento da execução fiscal pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN).

§ 2º A análise a que se refere o caput dar-se-á por competência.

§ 3º A aplicação da penalidade mais benéfica na forma deste artigo dar-se-á:

I - mediante requerimento do sujeito passivo, dirigido à autoridade administrativa competente, informando e comprovando que se subsume à mencionada hipótese; ou
II - de ofício, quando verificada pela autoridade administrativa a possibilidade de aplicação.

§ 4º Se o processo encontrar-se em trâmite no contencioso administrativo de primeira instância, a autoridade julgadora fará constar de sua decisão que a análise do valor das multas para verificação e aplicação daquela que for mais benéfica, se cabível, será realizada no momento do pagamento ou do parcelamento.

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 àquele

prevista no art. 35 da Lei n.º 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais deste Conselho Administrativo (CSRF), de forma unânime, pacificou os seguintes entendimentos:

i) na aferição acerca da aplicabilidade da retroatividade benigna, não basta a verificação da denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre dispositivos, percentuais e limites. É necessário, antes de tudo, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto que sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta; e

ii) na hipótese de lançamento apenas de obrigação principal, a retroatividade benigna será aplicada se, na liquidação do acórdão, a penalidade anterior à vigência da MP 449, de 2008, ultrapassar a multa do artigo 35-A da Lei n.º 8.212 de 1991, correspondente aos 75% previstos no artigo 44 da Lei n.º 9.430/96. Caso as multas previstas nos §§ 4º a 6º do artigo 32 da Lei n.º 8.212 de 1991, em sua redação anterior à dada pela MP 449 (convertida na Lei 11.941 de 2009), tenham sido aplicadas isoladamente - descumprimento de obrigação acessória sem a imposição de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal - deverão ser comparadas com as penalidades previstas no artigo 32-A da Lei n.º 8.212 de 1991, bem assim no caso de competências em que o lançamento da obrigação principal tenha sido atingida pela decadência.

Tais entendimentos foram sedimentados na Súmula CARF n.º 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 n.º 449, de 2008, convertida na Lei n.º 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. (**Vinculante**, conforme Portaria ME n.º 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

No caso concreto, conforme relatado pela autoridade fiscal, foram lavradas as seguintes NFLD (fl. 544):

(...)

7. Por razões técnico-operacionais, conforme instrumentos normativos e de acordo com natureza do débito e período a que se refere, a fiscalização na empresa, teve seu resultado parcial distribuído nas seguintes Notificações Fiscais de Lançamento de Débito — NFLD:

NFLD n.º 37.063.953-7	Referente às Contribuições Previdenciárias descontadas das Remunerações dos segurados empregados, obtidas através de Folhas de Pagamento declaradas em GFIP.
NFLD n.º 37.063.954-5	Referente às Contribuições Previdenciárias de responsabilidade da empresa, incidentes sobre as Remunerações pagas a segurados empregados, obtidas através de Folhas de Pagamento declaradas em GFIP.
NFLD n.º 37.063.955-3	Referente às Contribuições Previdenciárias descontadas das Remunerações dos segurados empregados, obtidas através de Folhas de Pagamento NÃO declaradas em GFIP.
NFLD n.º 37.063.956-1	Referente às Contribuições Previdenciárias de responsabilidade da empresa, incidentes sobre as Remunerações pagas a segurados empregados, obtidas através de Folhas de Pagamento NÃO declaradas em GFIP.
NFLD n.º 37.063.957-0	Referente às Contribuições Previdenciárias dos Segurados e Patronal, incidentes sobre Salários de Contribuição com base na Contabilidade e RAIS, NÃO declaradas em GFIP.
NFLD n.º 37.063.958-8	Referente às Contribuições Previdenciárias dos Segurados e Patronal, incidentes sobre os Salários de Contribuição Arbitrados do Departamento de Futebol.

8. No decorrer da Ação Fiscal também foi constatado o descumprimento pela empresa de Obrigações Acessórias, motivo pelo qual foram lavrados os Autos de Infração abaixo relacionados:

Auto de Infração n.º	CFL	Descrição
37.144.008-4	38	Deixou de apresentar vários documentos solicitados através do Termo de Início da Ação Fiscal – TIAF.
37.144.009-2	68	Apresentou GFIP com dados não correspondentes aos Fatos Geradores de todas as Contribuições Previdenciárias.
37.144.010-6	30	Deixou de preparar Folhas de Pagamento de acordo com os padrões e normas estabelecidas.

Tendo em conta a possível retroatividade benigna decorrente das alterações promovidas pela Lei n.º 11.941 de 2009, deve haver a comparação de qual a penalidade mais benéfica ao Recorrente: a anterior ou a posterior à Lei n.º 11.941 de 2009, devendo sempre ser observada a exigência da obrigação principal.

Neste sentido, a autoridade responsável pela execução do acórdão, quando do trânsito em julgado administrativo, deverá efetuar a comparação, conforme determina o artigo 476-A da Instrução Normativa RFB n.º 971 de 13 de novembro de 2009:

(...)

Art. 476-A. No caso de lançamento de ofício relativo a fatos geradores ocorridos: (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB n.º 1027, de 22 de abril de 2010)

I - até 30 de novembro de 2008, deverá ser aplicada a penalidade mais benéfica conforme disposto na alínea "c" do inciso II do art. 106 da Lei n.º 5.172, de 1966 (CTN), cuja análise será realizada pela comparação entre os seguintes valores: (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB n.º 1027, de 22 de abril de 2010)

a) somatório das multas aplicadas por descumprimento de obrigação principal, nos moldes do art. 35 da Lei n.º 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei n.º 11.941, de 2009, e das aplicadas pelo descumprimento de obrigações acessórias, nos moldes dos §§ 4º, 5º e 6º do art. 32 da Lei n.º 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei n.º 11.941, de 2009; e (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB n.º 1027, de 22 de abril de 2010)

b) multa aplicada de ofício nos termos do art. 35-A da Lei n.º 8.212, de 1991, acrescido pela Lei n.º 11.941, de 2009. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB n.º 1027, de 22 de abril de 2010)

II - a partir de 1º de dezembro de 2008, aplicam-se as multas previstas no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1027, de 22 de abril de 2010)

§ 1º Caso as multas previstas nos §§ 4º, 5º e 6º 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. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1027, de 22 de abril de 2010)

§ 2º Para definição do multiplicador a que se refere a alínea "a" do inciso I, e de apuração do limite previsto nas alíneas "b" e "c" do inciso I do caput, serão considerados, por competência, todos os segurados a serviço da empresa, ou seja, todos os empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais verificados em procedimento fiscal, declarados ou não em GFIP. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1027, de 22 de abril de 2010)

(...)

Conclusão

Em razão do exposto, vota-se em dar parcial provimento ao recurso voluntário determinando a aplicação da retroatividade benigna nos termos do artigo 476-A da Instrução Normativa RFB nº 971 de 2009.

Débora Fófano dos Santos