



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo nº** 10380.000964/2010-64  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 2403-002.571 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 15 de abril de 2014  
**Matéria** CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA  
**Recorrente** TVR TECNOLOGIA DE VENDAS E REPRESENTAÇÕES LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2007

MPF COMPLEMENTAR. VALIDADE.

O MPF consiste em mero elemento interno de controle da administração tributária, razão pela qual não deslegitima o lançamento tributário. Ademais, com a emissão do primeiro MPF o contribuinte tomou conhecimento das razões e demais características do procedimento fiscal, não se vislumbrando, pois, prejuízo à defesa.

ALIMENTAÇÃO. EMPRESA NÃO INSCRITA NO PAT.

Não deve incidir a contribuição previdenciária quando a empresa fornece alimentação, mesmo que não esteja inscrita no PAT.

MULTA. RECÁLCULO. MP 449/08. LEI 11.941/09. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Antes do advento da Lei 11.941/09, não se punia a falta de espontaneidade, mas tão somente o atraso no pagamento - a mora. No que diz respeito à multa de mora aplicada até 12/2008, com base no artigo 35 da Lei nº 8.212/91, tendo em vista que o artigo 106 do CTN determina a aplicação do princípio da retroatividade benigna, impõe-se o cálculo da multa com base no artigo 61 da Lei nº 9.430/96, que estabelece multa de 0,33% ao dia, limitada a 20%, em comparativo com a multa aplicada com base na redação anterior do artigo 35 da Lei 8.212/91, para determinação e prevalência da multa mais benéfica, no momento do pagamento.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para excluir o levantamento ALI - Alimentação e determinar o recálculo da multa de mora, com base na redação dada pela lei 11.941/2009 ao artigo 35 da Lei 8.212/91 e prevalecendo o valor mais benéfico ao contribuinte. Vencidos os conselheiros Paulo Maurício Pinheiro Monteiro na questão da multa e Carlos Alberto Mees Stringari na questão da alimentação Ausente justificadamente o conselheiro Marcelo Freitas de Souza Costa.

Carlos Alberto Mees Stringari - Presidente

Marcelo Magalhães Peixoto - Relator

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Carlos Alberto Mees Stringari, Marcelo Magalhães Peixoto, Elfas Cavalcante Lustosa Aragão Elvas, Ivacir Júlio de Souza, Daniele Souto Rodrigues e Paulo Maurício Pinheiro Monteiro.

## Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário interposto em face do Acórdão nº. 09-35.680, fls. 1318/1334, que julgou improcedente a impugnação ofertada, mantendo incólume o crédito tributário, consubstanciado no AI DEBCAD 37.256.053-9 (PATRONAL+SAT+CONTRIBUINTE INDIVIDUAL+COOPERATIVA), na qual pretende o recolhimento de contribuições destinadas à Seguridade Social, incidente sobre os pagamentos efetuados aos segurados empregados e contribuintes individuais, correspondentes:

- a) à quota patronal;
- b) ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho – SAT;
- c) contribuição sobre os pagamentos a pessoas físicas referente a serviços prestados, onde a base de cálculo corresponde à contribuição de 20% sobre o valor bruto do pagamento efetuado ao contribuinte individual (autônomo);
- d) contribuição de 15% sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhes são prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho.

O Auto de Infração abrange as competências 01/2006 a 12/2007, incluído o 13º salário, lavrado no importe de R\$ 20.006,51 (vinte mil seis reais e cinquenta e um centavos), na qual foram criados os seguintes levantamentos, segundo Relatório Fiscal, fls. 437/443:

### ***FPN – FOLHA DE PAGAMENTO***

*Demonstra as contribuições devidas sobre as remunerações pagas e/ou devidas ou creditadas aos servidores, nos termos do art. 12, inciso I, alínea “a” da Lei 8.212/91.*

### ***PAN – PAGAMENTO CONTR. INDIVIDUAL***

*Relaciona as contribuições incidentes sobre os valores pagos a pessoas físicas referente a serviços prestados, onde a base de cálculo corresponde à contribuição de 20% sobre o valor bruto do pagamento efetuado ao contribuinte individual (autônomo), (Decreto 3048/99, art. 201, II).*

### ***CTD – ASSESSORIA CONTÁBIL***

*Relaciona as contribuições incidentes sobre os valores pagos a pessoas físicas referente a serviços prestados com assessoria contábil, onde a base de cálculo corresponde à contribuição de 11% sobre o valor bruto do pagamento efetuado, (Decreto 3048/99, art. 201, II).*

**ALI – ALIMENTAÇÃO**

*Relaciona as contribuições incidentes sobre os valores pagos a título de alimentação sem inscrição no PAT, (Decreto 3048/99, art. 214, § 9º e § 10).*

**UNI – COOPERATIVA DE TRABALHO**

*Serviços prestados por intermédio de cooperativas de trabalho – UNIMED (Dec. 3048/99, art. 201, III)*

**PRO – PRÓ-LABORE**

*Relaciona as contribuições incidentes sobre os valores pagos a título de pró-labore, onde a base de cálculo corresponde à contribuição de 20% sobre o valor bruto do pagamento efetuado, (Decreto 3048/99, art 201, II).*

Foram analisadas Folhas de pagamento, Arquivos magnéticos, recibos e banco de dados da Receita Federal para apuração das contribuições acima, as quais não foram declaradas em GFIP.

**DA IMPUGNAÇÃO**

Inconformada com o lançamento, a empresa contestou a autuação por meio de instrumento de fls. 460/502.

**DA DECISÃO DA DRJ**

Após analisar os argumentos da então Impugnante, a 5ª Turma da Delegacia da Receita do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora, DRJ/JFA, prolatou o Acórdão nº 09-35.680, fls. 1318/1334, a qual julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário em sua integralidade, conforme ementa a seguir transcrita:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS*

*Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2007*

*Debcad: 37.256.053-9*

**CUSTEIO. CRÉDITO PREVIDENCIÁRIO.  
CONTRIBUIÇÕES A CARGO DA EMPRESA. PAT.  
COOPERATIVA DE TRABALHO DIREITO A DEFESA E  
AO AMPLO CONTRADITÓRIO. MANDADO DE  
PROCEDIMENTO FISCAL – MPF.**

*A empresa é obrigada a recolher a contribuição destinada à Seguridade Social para o FPAS (20%) e SAT (1%), incidentes sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, aos segurados empregados a seu serviço, bem como, 20% sobre a remuneração paga ou devida aos segurados contribuintes individuais.*

*O Mandado de Procedimento Fiscal – MPF, é válido pelo prazo de 60 dias, prorrogável, sucessivamente, por igual período com ciência ao contribuinte através do Termo de Continuidade da Ação Fiscal ou de qualquer ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos.*

***CERCEAMENTO DE DIREITO AO CONTRADITÓRIO E A AMPLA DEFESA. VERDADE MATERIAL.***

*Não comportam as alegações de cerceamento do direito ao contraditório e à ampla defesa os processos administrativos que expõem claramente os fatos geradores que originaram o lançamento fiscal, bem como os dispositivos legais infringidos, dando ao contribuinte a perfeita compreensão dos fatos ocorridos.*

*Não cabe invocar os princípios da verdade material quando a autoridade lançadora age dentro dos critérios da legislação, com moderação e justiça, e ainda realiza busca incessante e carrega aos autos provas a respeito da matéria tratada.*

***PERÍCIA. INOBSERVÂNCIA DE REQUISITOS LEGAIS. DESNECESSIDADE.***

*Considera-se não formulado o requerimento genérico de realização de perícia, sem o atendimento de requisitos legalmente previstos. A prova pericial destina-se ao julgador que, quando considerá-la imprescindível, poderá determiná-la de ofício.*

**DO RECURSO VOLUNTÁRIO**

Irresignada, a empresa interpôs, tempestivamente, Recurso Voluntário, fls. 1344/1367, requerendo a reforma do Acórdão da DRJ, utilizando-se, para tanto, dos seguintes argumentos:

1. Nulidade do Auto de Infração por ausência de clareza na descrição dos fatos, culminando no cerceamento do direito de defesa;
2. Falta de Mandado de Procedimento Fiscal Complementar, de modo que todos os atos praticados pelo agente fiscal após o decurso do prazo do MPF são nulos de pleno direito;
3. Documentos não fiscais, inclusive supostos recibos de desconhecidos alheios à empresa recorrente, ou sem identificar o pagador, ou até mesmo sem indicar o pagamento jamais teriam o condão de autorizar, per si, a conclusão no sentido de que houve falta de recolhimento das contribuições previdenciárias;
4. Todos os pagamentos referentes aos funcionários estão devidamente lançados em GFIP;
5. Requer a realização de prova pericial a fim de apurar equívocos cometidos pelo auditor fiscal, tais como documentos não contábeis

É o relatório.

**Voto**

Conselheiro Marcelo Magalhães Peixoto, Relator

**DA TEMPESTIVIDADE**

Conforme documentos de fl. 1370, tem-se que o recurso é tempestivo e reúne os pressupostos de admissibilidade. Portanto, dele tomo conhecimento.

**DO CONHECIMENTO EX OFFICIO DE MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA**

Primeiramente, cabe discorrer acerca da possibilidade do reconhecimento de ofício a qualquer tempo, por parte do julgador, de questões afetas à ordem pública, independentemente de eventual suscitação por parte do Recorrente.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, como órgão máximo julgador dos processos administrativos fiscais na esfera federal, tem por fim precípua o controle da legalidade dos atos administrativos praticados pelos agentes fiscalizadores e demais servidores públicos integrantes da Administração Tributária.

Decorrência lógica é o dever da Administração de anular os atos por ela praticados quando verificados vícios de legalidade, conforme o comando emanado do art. 53 da Lei nº 9.784/99, o qual regula os processos administrativos federais, assim dispondo:

*Art. 53. A Administração deve anular seus próprios atos, quando eivados de vício de legalidade, e pode revogá-los por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos.*

Vê-se que não se trata de uma faculdade da Administração, mas sim imperativo categórico que prevalecerá sempre que a legalidade for afrontada, independentemente de alegação dos sujeitos envolvidos ou instância processual. Isso porque o que se pretende salvaguardar, no caso em lume, transcende os interesses de determinado contribuinte para alcançar o interesse do Estado e da sociedade.

Cuida-se, pois, de questões de ordem pública, nas quais se pretende proteger bem jurídico reconhecidamente valioso para o Estado Democrático de Direito.

Por tal razão é que este Conselho deve apreciar todas as questões de ordem pública, a qualquer tempo, ainda que não suscitadas no processo, a fim de preservar sua finalidade precípua de controlar a legalidade dos atos administrativos.

Tal comando é corroborado, inclusive, pela Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF, conforme julgados, cujas ementas a seguir são transcritas:

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

**Exercício: 2001** nº 2.200-2 de 24/08/2001

*NORMAS GERAIS DO DIREITO TRIBUTÁRIO. ESPÓLIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. MULTA DE OFÍCIO. INAPLICABILIDADE. RECONHECIMENTO DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE. OBSERVÂNCIA AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE DO LANÇAMENTO.*

*De conformidade com os artigos 2º e 53 da Lei nº 9.784/1999, a Administração deverá anular, corrigir ou revogar seus atos quando eivados de vícios de legalidade, o que se vislumbra na hipótese dos autos, onde a multa de ofício aplicada no lançamento não encontra sustentáculo na legislação de regência.*

*A atividade judicante impõe ao julgador a análise da legalidade/regularidade do lançamento em seu mérito e, bem assim, em suas formalidades legais. Tal fato, pautado no princípio da Legalidade, atribui a autoridade julgadora, em qualquer instância, o dever/poder de anular, corrigir ou modificar de ofício o lançamento, independentemente de se tratar de erro de fato ou de direito, sobretudo quando se referir à matéria de ordem pública (ilegalidade/irregularidade do lançamento), hipótese que se amolda ao caso vertente.*

*Recurso especial negado.*

*(CARF. Câmara Superior de Recursos Fiscais. 2ª Turma. Processo nº 10183.005264/200525. Acórdão nº 9202002.904. Sessão de 12 de setembro de 2013. Conselheiro Relator Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira)*

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ*

*Ano-calendário: 1994, 1995, 1996*

*MULTA DE OFÍCIO – CRÉDITO TRIBUTÁRIO SUSPENSO POR LIMINAR – MATÉRIA SUMULADA – **MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA** – PRINCÍPIO DA RAZOABILIDADE.*

***O Conselho de Contribuintes tem o dever de controlar a legalidade do lançamento, devendo expungir do lançamento eventuais atos sem base legal, com erros flagrantes, bem como apreciar as matérias de ordem pública, principalmente quando se trata de matéria sumulada.***

*(CARF. Câmara Superior de Recursos Fiscais. 1ª Turma. Processo nº 10880.003243/9746. Acórdão nº 9101001.497. Sessão de 25 de outubro de 2012. Conselheiro Relator João Carlos Lima Júnior)*

Com efeito, o entendimento da Câmara Superior deste Conselho também se alastra aos julgados proferidos pelas Seções de Julgamento que o integra, *in verbis*:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ*

*Ano-calendário: 2001*

*Ementa: DECADÊNCIA. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. RECONHECIMENTO DE OFÍCIO. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO. APLICAÇÃO DO PRAZO DECADENCIAL DO ART. 173, I, DO CTN.*

*Por ser matéria de ordem pública, a decadência pode ser declarada a qualquer tempo, inclusive de ofício. Todavia, tratando-se de tributos sujeitos ao pagamento por homologação, inexistindo pagamentos nos períodos lançados deve ser observado o prazo decadencial previsto no art. 173, I, do Código Tributário Nacional.*

*(CARF. 1ª Seção de Julgamento. 3ª Câmara/ 2ª Turma Ordinária. Processo nº 18471.002199/2005-42. Acórdão nº 1302-001.014. Sessão de 08 de novembro de 2012. Conselheiro Relator Luiz Tadeu Matosinho Machado)*

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA – IRPF*

*Exercício: 2007, 2008, 2009, 2010*

*DECADÊNCIA. OCORRÊNCIA. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA.*

*No caso de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, na hipótese de não haver antecipação do pagamento, utiliza-se a sistemática prevista no inciso I, do art. 173, do CTN. A constituição do crédito tributário se deu por meio da lavratura do auto de infração e não respeito o prazo quinquenal legal. Como se trata de matéria de ordem pública, a decadência deve ser reconhecida de ofício.*

*(...)*

*(CARF. 2ª Seção de Julgamento. 2ª Câmara/ 1ª Turma Ordinária. Processo nº 10530.723471/2011-16. Acórdão nº 2201-002.130. Sessão de 15 de maio de 2013. Conselheiro Relator Eduardo Tadeu Farah)*

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Data do fato gerador: 01/08/2002, 01/11/2002, 01/02/2003, 01/05/2003, 01/08/2003, 01/11/2003, 01/02/2004, 01/05/2004, 01/08/2004*

*(...)*

*NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO. PENALIDADES. RETROATIVIDADE BENIGNA APLICADA EX OFFICIO. GARANTIA CONSTITUCIONAL. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA.*

*A lei tributária posterior à ocorrência da infração, que for mais benéfica em relação à penalidade imputada ao contribuinte, deverá ser aplicada retroativamente sobre atos não definitivamente julgados e, por se tratar de garantia constitucional, pode ser suscitada ex officio pelo julgador, em razão de tratar-se de matéria de ordem pública.*

(CARF. 3ª Seção de Julgamento. 4ª Câmara/ 2ª Turma Ordinária. Processo nº 19515.000716/2005-58. Acórdão nº 3402-002.238. Sessão de 24 de outubro de 2013. Conselheiro Relator João Carlos Cassuli Junior)

Portanto, a legalidade dos atos administrativos dos agentes fiscalizadores, precipuamente no que tange ao lançamento, devem ser apreciadas de ofício e a qualquer tempo pelo julgador, por tratar de matéria afeta a ordem pública.

### **MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL E VALIDADE**

Um auto de infração, para que seja válido, é imprescindível que esteja em consonância com os requisitos previstos no art. 142 do CTN, dispositivo este que não contempla a necessidade de emissão de Mandado de Procedimento Fiscal (MPF).

Isso porque o MPF consiste tão somente em instrumento de controle interno da Receita Federal para organização das autuações e fiscalizações a que está incumbida. A ciência do MPF confere ao contribuinte o conhecimento do início de uma fiscalização, onde contém todas as informações acerca da fase inquisitória.

Entretanto, eventual decurso de prazo sem a emissão de MPF Complementar não deslegitima o lançamento tributário, eis que o contribuinte já se encontra ciente de todos os trâmites do processo fiscalizatório.

Não é outro o entendimento deste Conselho, tendo sido tal matéria já enfrentada e pacificada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF, *in verbis*:

(...)

*NORMAS PROCESSUAIS. MPF. É de ser rejeitada a nulidade do lançamento, por constituir o Mandado de Procedimento Fiscal elemento de controle da administração tributária, não influenciando na legitimidade do lançamento tributário.*

*(Câmara Superior de Recursos Fiscais. Primeira Turma. Processo nº 13116.001419/2001-12. Acórdão nº 01-06.100. Sessão de 02 de fevereiro de 2009. Conselheiro Presidente e Redator Designado Antônio José Praga de Souza)*

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. NORMAS PROCEDIMENTAIS. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL – INÍCIO DA AÇÃO FISCAL. EMISSÃO COM FALHAS. NULIDADE. INEXISTÊNCIA.**

*São válidos os lançamentos precedidos de MPF ainda que a prorrogação não seja imediatamente após o vencimento do documento anterior, resultando lapso temporal não coberto por mandado. Com emissão do primeiro documento, o contribuinte tomou ciência do motivo e demais características do procedimento fiscal, não se vislumbrando prejuízo à defesa.*

Portanto, não merece prosperar a alegação de nulidade relativa ao Mandado de Procedimento Fiscal.

**NÃO INCIDÊNCIA SOBRE ALIMENTAÇÃO SEM A COMPROVAÇÃO DE INSCRIÇÃO NO PAT**

Um dos levantamentos da autuação em epígrafe refere-se à rubrica alimentação, sem a devida inscrição no PAT através de vale refeição, nos termos da Lei n. 6.321/76.

Contudo, é pacífica a jurisprudência do Colendo STJ, no sentido de que o fornecimento de alimentação, mesmo sem a inscrição no PAT, não deve integrar a base de cálculo da Contribuição Previdenciária, *verbis*:

*PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ALIMENTAÇÃO FORNECIDA PELO EMPREGADOR. PAGAMENTO IN NATURA. NÃO INCIDÊNCIA DA TRIBUTAÇÃO. INSCRIÇÃO NO PAT. DESNECESSIDADE. PRECEDENTES. SÚMULA 83/STJ.*

*1. Caso em que se discute a incidência da contribuição previdenciária sobre as verbas recebidas a título de auxílio-alimentação in natura, quando a empresa não está inscrita no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT.*

*2. A jurisprudência desta Corte pacificou-se no sentido de que o auxílio-alimentação in natura não sofre a incidência da contribuição previdenciária, por não possuir natureza salarial, esteja o empregador inscrito ou não no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT. Precedentes: EREsp 603.509/CE, Rel. Ministro Castro Meira, Primeira Seção, DJ 8/11/2004; REsp 1.196.748/RJ, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 28/9/2010; AgRg no REsp 1.119.787/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJe 29/6/2010.*

*3. Agravo regimental não provido.*

*(AgRg no AREsp 5.810/SC, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 07/06/2011, DJe 10/06/2011) (grifo nosso)*

Da análise do recente acórdão, verifica-se que o Tribunal Superior aplicou a Súmula 83 do STJ, *verbis*:

***NÃO SE CONHECE DO RECURSO ESPECIAL PELA DIVERGÊNCIA, QUANDO A ORIENTAÇÃO DO TRIBUNAL SE FIRMOU NO MESMO SENTIDO DA DECISÃO RECORRIDA.***

Em outras palavras, por ser matéria pacífica, o STJ nem conhece Recursos em sentido contrário.

Nesse diapasão, em 20 de dezembro de 2011, a própria Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional editou o Ato Declaratório n. 03/2011 autorizando “a dispensa de

*apresentação de contestação de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, desde que inexista outro fundamento relevante: 'nas ações judiciais que visem obter a declaração de que sobre o pagamento in natura do auxílio-alimentação não há incidência de contribuição previdenciária.'"*

Razão pela qual, não deve incidir contribuição previdenciária em relação à rubrica de alimentação.

### **UTILIZAÇÃO DE DOCUMENTOS NÃO FISCAIS PARA EMBASAMENTO DA AUTUAÇÃO E SUPOSTO RECOLHIMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES**

A Recorrente alega que foram utilizados documentos não fiscais e não pertencentes à ela para a lavratura do Auto de Infração.

Em contrapartida, é possível verificar, inclusive nas razões recursais elaboradas pela Recorrente, que os documentos mencionados foram entregues pela própria Recorrente, que os mantinham arquivados.

Mesmo levando em consideração que tais documentos não foram contabilizados pela empresa, por outro lado constituem elemento apto a fazer prova das remunerações por prestações de serviços realizados por pessoas físicas à empresa, mesmo que tais pagamentos e contratação de mão-de-obra não façam parte do seu quadro permanente de empregados.

Quanto ao argumento de que todos os pagamentos referentes aos funcionários estão devidamente lançados em GFIP, cabe afirmar que a autuação toma por base outros elementos para verificação das irregularidades presentemente apontadas, usando outros documentos para formação da base de cálculo das contribuições previdenciárias.

O auditor fiscal, conforme se vê, estava ciente das guias de recolhimento, cujos valores coincidem com as folhas de pagamento. Entretanto, os valores presentemente lançados não se encontram contabilizados nas folhas de pagamento.

### **PEDIDO DE PERÍCIA**

Conforme amplamente demonstrado, não pairam dúvidas acerca da autuação realizada pela autoridade fiscal.

Ademais, quanto aos documentos apresentados pelo Recorrente, em sede de impugnação, o Relator do processo na DRJ consignou em seu voto, fl.614, que todos os documentos. Dentre eles declaração do imposto de renda, folhas de pagamento, GFIP e comprovantes de pagamento do FGTS foram analisados e caracterizados como insuficientes para alterar ou anular o feito fiscal.

Assim procedeu a autoridade julgadora, em consonância com o art. 18 do Decreto nº 70.235/72, uma vez que não verificou circunstâncias relevantes que permita a realização da prova pericial, muitas vezes utilizadas quando demande um juízo técnico acerca da interpretação dos fatos, o que não ocorreu no caso em tela, tendo em vista que se trata de provas de cunho documental.

## RECÁLCULO DA MULTA

Inobstante a realização de recálculo da multa com elaboração de tabela comparativa em sede de decisão de primeira instância, imperioso tecer algumas considerações em face do equívoco da DRJ na realização do recálculo.

A MP nº 449, convertida na Lei nº 11.941/09, que deu nova redação aos arts. 32 e 35 e incluiu os arts. 32-A e 35-A na Lei nº 8.212/91, trouxe mudanças em relação à multa aplicada no caso de contribuição previdenciária.

Assim dispunha o art. 35 da Lei nº 8.212/91 antes da MP nº 449, *in verbis*:

*Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos: (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*

*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) cinquenta 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). (sem destaques no original)*

Verifica-se, portanto, que antes da MP nº 449 não havia multa de ofício. Havia apenas multa de mora em duas modalidades: **a uma** decorrente do pagamento em atraso, desde que de forma espontânea **a duas** decorrente da notificação fiscal de lançamento, conforme previsto nos incisos I e II, respectivamente, do art. 35 da Lei nº 8.212/91, então vigente.

*Nesse sentido dispõe a hodierna doutrina (Contribuições Previdenciárias à luz da jurisprudência do CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais / Elias Sampaio Freire,*

*Marcelo Magalhães Peixoto (coordenadores). – Julio César Vieira Gomes (autor) – São Paulo: MP Ed., 2012. Pág. 94), in verbis:*

*“De fato, a multa inserida como acréscimo legal nos lançamentos tinha natureza moratória – era punido o atraso no pagamento das contribuições previdenciárias, independentemente de a cobrança ser decorrente do procedimento de ofício. Mesmo que o contribuinte não tivesse realizado qualquer pagamento espontâneo, sendo, portanto, necessária a constituição do crédito tributário por meio do lançamento, ainda assim a multa era de mora. (...) Não se punia a falta de espontaneidade, mas tão somente o atraso no pagamento – a mora.” (com destaque no original)*

Com o advento da MP nº 449, que passou a vigorar a partir 04/12/2008, data da sua publicação, e posteriormente convertida na Lei nº 11.941/09, foi dada nova redação ao art. 35 e incluído o art. 35-A na Lei nº 8.212/91, *in verbis*:

*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 **multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.** (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).*

*Art. 35-A. Nos casos de **lançamento de ofício** relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009). (sem destaques no original)*

Nesse momento surgiu a multa de ofício em relação à contribuição previdenciária, até então inexistente, conforme destacado alhures.

Logo, tendo em vista que o lançamento se reporta à data da ocorrência do fato gerador, nos termos do art. 144 do CTN, tem-se que, em relação aos fatos geradores ocorridos antes de 12/2008, data da MP nº 449, aplica-se apenas a multa de mora. Já em relação aos fatos geradores ocorridos após 12/2008, aplica-se apenas a multa de ofício.

Contudo, no que diz respeito à multa de mora aplicada até 12/2008, com base no artigo 35 da Lei nº 8.212/91, tendo em vista que o artigo 106 do CTN determina a aplicação retroativa da lei quando, tratando-se de ato não definitivamente julgado, comine-lhe penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática, princípio da retroatividade benigna. Impõe-se o cálculo da multa com base no artigo 61 da Lei nº 9.430/96, **que estabelece multa de 0,33% ao dia, limitada a 20%**, em comparativo com a multa aplicada com base na redação anterior do artigo 35 da Lei 8.212/91, para determinação e prevalência da multa mais benéfica, **no momento do pagamento.**

### **CONCLUSÃO**

Do exposto, voto **pelo provimento parcial** do recurso para excluir o levantamento ALI – Alimentação bem como para determinar o recálculo da multa de mora, de acordo com o disposto no art. 35, *caput*, da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009 (art. 61, da Lei nº 9.430/96), prevalecendo o valor mais benéfico ao contribuinte.

Marcelo Magalhães Peixoto.